

IAS 21

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 21
(ÜBERARBEITET 1993)**

Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt IAS 21, Bilanzierung der Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, und war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

IAS 21 ist grundsätzlich nicht auf die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, die unmittelbar der Absicherung von Fremdwährungsposten dienen (sog. Hedge-Geschäfte), anzuwenden (mit Ausnahme von Posten, die eine Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit absichern). IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, bezieht sich auf diese Thematik.

1998 wurde Paragraph 2 des IAS 21 geändert, um auf IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu verweisen.

1999 wurde Paragraph 46 geändert, um Verweise auf IAS 10, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, durch Verweise auf IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, zu ersetzen.

Folgende SIC Interpretationen beziehen sich auf IAS 21:

- SIC-7: Einführung des Euro;
- SIC-11: Fremdwährung — Aktivierung von Verlusten aus erheblichen Währungsabwertungen;
- SIC-19: Berichtswährung — Bewertung und Darstellung von Abschlüssen gemäß IAS 21 und IAS 29; und
- SIC-30: Berichtswährung — Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-6
Definitionen	7
Fremdwährungsgeschäfte	8-22
Erstmaliger Ansatz	8-10
Bilanzierung in Folgeperioden	11-12
Ansatz von Umrechnungsdifferenzen	13-22
Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit	17-19
Alternativ zulässige Methode	20-22
Abschlüsse ausländischer Geschäftsbetriebe	23-40
Klassifizierung von ausländischen Geschäftsbetrieben	23-26
Ausländische Geschäftsbetriebe, die in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert sind	27-29
Wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheiten	30-38
Abgang einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit	37-38

IAS 21

Wechsel in der Klassifizierung eines ausländischen Geschäftsbetriebes	39-40
Sämtliche Änderungen der Wechselkurse	41
Steuerliche Auswirkungen von Umrechnungsdifferenzen	41
Angaben	42-47
Übergangsvorschriften	48
Zeitpunkt des Inkrafttretens	49

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ZIELSETZUNG

Für ein Unternehmen gibt es zwei Möglichkeiten, ausländische Geschäftsbeziehungen einzugehen. Entweder sind dies Geschäftsvorfälle in Fremdwährung, oder es handelt sich um ausländische Geschäftsbetriebe. Damit Fremdwährungsgeschäfte und ausländische Geschäftsbetriebe in den Abschluss eines Unternehmens einbezogen werden können, sind die Geschäftsvorfälle in der Berichtswährung des bilanzierenden Unternehmens auszudrücken und die Abschlüsse der ausländischen Geschäftsbetriebe in die Berichtswährung des bilanzierenden Unternehmens umzurechnen.

Die grundsätzlichen Fragestellungen bei der Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften und ausländischen Geschäftsbetrieben sind die Entscheidungen, welche Wechselkurse heranzuziehen sind und wie die finanziellen Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse in den Abschlüssen zu berücksichtigen sind.

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist anzuwenden auf:**

- (a) **die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung; und**
- (b) **die Umrechnung der Abschlüsse der ausländischen Geschäftsbetriebe, welche durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des Unternehmens einbezogen sind ⁽¹⁾.**

- 2. Dieser Standard befasst sich nicht mit der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für Fremdwährungsposten, mit Ausnahme der Behandlung von Umrechnungsdifferenzen aus einer Fremdwährungsschuld, welche als Sicherungsgeschäft einer Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige Teileinheit im Ausland zu bilanzieren ist. Andere Aspekte der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, einschließlich der Kriterien für die Verwendung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, werden in IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, behandelt.
- 3. Diese Fassung ersetzt den 1983 vom Board genehmigten IAS 21, Bilanzierung der Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse.
- 4. Dieser Standard legt nicht die Währung fest, in der ein Unternehmen seinen Abschluss aufstellt. Im Regelfall wird jedoch ein Unternehmen die Währung des Landes verwenden, in dem es seinen Sitz hat. Falls eine abweichende Währung verwendet wird, sind gemäß diesem Standard die Gründe für die Verwendung dieser Währung anzugeben. Nach diesem Standard ist auch der Grund für eine Änderung der Berichtswährung anzugeben ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Siehe auch SIC-7: Einführung des Euro.

⁽²⁾ Siehe auch SIC-19: Berichtswährung — Bewertung und Darstellung von Abschlüssen gemäß IAS 21 und IAS 29.

IAS 21

5. Dieser Standard befasst sich nicht mit der Anpassung der Berichtswährung an eine andere Währung in einem Abschluss eines Unternehmens zur Erleichterung für Abschlussadressaten, die mit dieser Währung vertraut sind, oder für ähnliche Zwecke ⁽³⁾.
6. Dieser Standard befasst sich nicht mit der Darstellung des Cashflows aus Fremdwährungsgeschäften in einer Kapitalflussrechnung und der Umrechnung des Cashflows eines ausländischen Geschäftsbetriebes (siehe dazu den IAS 7, Kapitalflussrechnungen).

DEFINITIONEN

7. **Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

Ein ausländischer Geschäftsbetrieb ist ein Tochterunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen, ein Joint Venture oder eine Niederlassung des berichtenden Unternehmens, dessen Geschäftstätigkeit in einem anderen Land angesiedelt ist oder sich auf ein anderes Land als das Land des berichtenden Unternehmens erstreckt.

Eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit ist ein Auslandsbetrieb, dessen Geschäftstätigkeit kein integrierter Bestandteil der Tätigkeit des berichtenden Unternehmens ist.

Die Berichtswährung ist die Währung, in welcher der Abschluss aufgestellt wird.

Eine Fremdwährung ist jede andere Währung außer der Berichtswährung des berichtenden Unternehmens.

Der Wechselkurs ist das Austauschverhältnis zwischen zwei Währungen.

Eine Umrechnungsdifferenz ist der Unterschiedsbetrag aus der Umrechnung der gleichen Anzahl von Fremdwährungseinheiten in die Berichtswährung zu unterschiedlichen Wechselkursen.

Der Stichtagskurs ist der Kassakurs einer Währung am Bilanzstichtag.

Eine Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige Teileinheit im Ausland ist der Anteil des berichtenden Unternehmens am Nettovermögen dieser Teileinheit.

Monetäre Posten sind im Besitz befindliche Geldmittel sowie Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen zu einem festen oder bestimmbareren Betrag Geld erhält oder Geld bezahlen muss.

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

FREMDWÄHRUNGSGESCHÄFTE

Erstmaliger Ansatz

8. Ein Fremdwährungsgeschäft 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;
 - (c) Vertragspartei eines noch zu erfüllenden Devisentermingeschäftes wird; oder
 - (d) auf sonstige Weise Vermögenswerte erwirbt oder veräußert oder Schulden einght oder begleicht, deren Wert in einer Fremdwährung angegeben ist.

⁽³⁾ Siehe auch SIC-30: Berichtswährung — Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

9. **Das Fremdwährungsgeschäft ist erstmalig in der Berichtswährung anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gültigen Umrechnungskurs zwischen der Berichtswährung und der Fremdwährung umgerechnet wird.**
10. Der Wechselkurs zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung wird häufig als Kassakurs bezeichnet. Aus praktischen Erwägungen wird häufig ein Näherungswert verwendet, welcher dem tatsächlichen Kurs zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nahe kommt. So kann beispielsweise der Durchschnittskurs einer Woche oder eines Monats für sämtliche Geschäftsvorfälle dieser Periode in der jeweiligen Fremdwährung verwendet werden. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum unzuverlässig.

Bilanzierung in Folgeperioden

11. **Zu jedem Bilanzstichtag:**
- (a) **Monetäre Posten in fremder Währung sind unter Verwendung des Stichtagskurses anzusetzen;**
 - (b) **nicht monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einer Fremdwährung bewertet wurden, sind mit dem Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen; und**
 - (c) **nicht monetäre Posten, die mit ihrem beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet wurden, sind mit dem Kurs umzurechnen, der zum Zeitpunkt der Ermittlung des Wertes gültig war.**
12. Der Buchwert eines Postens wird gemäß den entsprechenden International Accounting Standards ermittelt. Beispielsweise können bestimmte Finanzinstrumente und Sachanlagen zum beizulegenden Zeitwert oder zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Unabhängig davon, ob der Buchwert auf historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auf dem beizulegenden Zeitwert basiert, werden die so ermittelten Beträge der Fremdwährungsposten gemäß diesem Standard in der Berichtswährung angegeben.

Ansatz von Umrechnungsdifferenzen

13. Die Paragraphen 15 bis 18 erläutern die gemäß diesem Standard erforderlichen Bilanzierungsmethoden für Umrechnungsdifferenzen bei Fremdwährungsgeschäften. In diesen Paragraphen ist die Benchmark-Methode für Umrechnungsdifferenzen formuliert, die aus einer erheblichen Abwertung oder dem Verfall einer Währung stammen, gegen die bzw. den praktisch keine Sicherungsgeschäfte möglich sind, und die Schulden betreffen, die nicht ausgeglichen werden können und die direkt aus einem kurz zuvor erfolgten Erwerb von in einer Fremdwährung fakturierten Vermögenswerten resultieren. Die alternativ zulässige Methode für solche Umrechnungsdifferenzen wird in Paragraph 21 beschrieben.
14. Dieser Standard befasst sich nicht mit der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für Fremdwährungsposten, mit Ausnahme der Behandlung von Umrechnungsdifferenzen aus einer Fremdwährungsschuld, welche als Sicherungsgeschäft einer Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige Teileinheit im Ausland zu bilanzieren ist. Andere Aspekte der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, einschließlich der Kriterien für die Verwendung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften werden in IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, behandelt.
15. **Umrechnungsdifferenzen aus der Abwicklung von monetären Posten oder der Berichterstattung über die monetären Posten eines Unternehmens zu Kursen, die sich von den ursprünglich während der Periode angesetzten unterscheiden oder über die in vorherigen Abschlüssen berichtet wurde, sind als Aufwand oder als Ertrag in der Periode, in der sie entstanden sind, zu erfassen, mit Ausnahme von Umrechnungsdifferenzen, die gemäß den Paragraphen 17 und 19 zu behandeln sind.**
16. Eine Umrechnungsdifferenz ergibt sich, falls am Tage des Geschäftsvorfalles und dem Tage der Abwicklung der monetären Posten aus einem Fremdwährungsgeschäft unterschiedliche Wechselkurse bestehen. Erfolgt die Abwicklung des Geschäftsvorfalles innerhalb der gleichen Berichtsperiode wie die erstmalige Erfassung, wird die Umrechnungsdifferenz in dieser Periode berücksichtigt. Wird der Geschäftsvorfall jedoch in einer späteren Berichtsperiode abgewickelt, so wird die Umrechnungsdifferenz, die in jeder dazwischenliegenden Periode bis zur Periode, in welcher der Ausgleich erfolgt, erfasst wird, durch die Änderungen der Wechselkurse während der Periode bestimmt.

IAS 21

Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit

17. **Umrechnungsdifferenzen aus einem monetären Posten, der im Wesentlichen als Teil einer Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit anzusehen ist, sind bis zur Veräußerung der Nettoinvestition als Eigenkapital im Abschluss des Unternehmens anzusetzen und erst zu diesem Zeitpunkt gemäß Paragraph 37 als Aufwand oder Ertrag zu erfassen.**
18. Ein Unternehmen kann über monetäre Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit verfügen. Ein Posten, für den die Abwicklung in einem absehbaren Zeitraum weder geplant noch wahrscheinlich ist, stellt seinem wirtschaftlichen Gehalt nach eine Erhöhung oder Verminderung der Nettoinvestition in diese wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit dar. Zu solchen monetären Posten können langfristige Forderungen bzw. Darlehen, jedoch nicht Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gezahlt werden.
19. **Umrechnungsdifferenzen aus einer Fremdwährungsschuld aus einem Kurssicherungsgeschäft einer Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit sind bis zur Veräußerung der Nettoinvestition als Eigenkapital im Abschluss des Unternehmens anzusetzen und erst zu diesem Zeitpunkt gemäß Paragraph 37 als Aufwand oder Ertrag zu erfassen.**

Alternativ zulässige Methode

20. Die Benchmark-Methode für die in Paragraph 21 behandelten Umrechnungsdifferenzen wird in Paragraph 15 erläutert.
21. **Umrechnungsdifferenzen können aus einer erheblichen Abwertung oder dem Verfall einer Währung stammen, gegen die bzw. den praktisch keine Sicherungsgeschäfte möglich sind und die Schulden betreffen, die nicht beglichen werden können und die direkt aus einem kurz zuvor erfolgten Erwerb von in Fremdwährung fakturierten Vermögenswerten resultieren. Solche Umrechnungsdifferenzen sind mit dem Buchwert des entsprechenden Vermögenswertes unter der Voraussetzung zu verrechnen, dass der angepasste Buchwert nicht höher ist als der niedrigere der beiden Werte Wiederbeschaffungswert und erzielbarer Betrag aus dem Verkauf oder der Nutzung des Vermögenswertes⁽⁴⁾.**
22. Umrechnungsdifferenzen werden nicht in den Buchwert eines Vermögenswertes eingerechnet, wenn das Unternehmen in der Lage ist, die aus dem Erwerb des Vermögenswertes stammende Fremdwährungsschuld zu begleichen oder mit einem Kurssicherungsgeschäft abzusichern. Allerdings sind Währungsverluste Teil der direkt zurechenbaren Kosten eines Vermögenswertes, wenn die Schuld nicht beglichen werden kann und keine Möglichkeit eines Sicherungsgeschäftes besteht, beispielsweise im Falle der verspäteten Beschaffung von Fremdwährung auf Grund von Devisenverkehrskontrollen. Daher werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines in Fremdwährung erfassten Vermögenswertes gemäß der alternativ zulässigen Methode mit dem Betrag in der Berichtswährung angesetzt, der vom Unternehmen letztendlich zu bezahlen ist, um seine direkt aus dem kürzlichen Erwerb des Vermögenswertes stammende Schuld zu begleichen.

ABSCHLÜSSE AUSLÄNDISCHER GESCHÄFTSBETRIEBE

Klassifizierung von ausländischen Geschäftsbetrieben

23. Die bei der Umrechnung der Abschlüsse ausländischer Geschäftsbetriebe anzuwendenden Methoden hängen davon ab, wie sie in Bezug auf das rechnungslegende Unternehmen finanziert werden und ihre Geschäfte führen. Zu diesem Zweck werden die ausländischen Geschäftsbetriebe entweder als ausländische Teileinheiten, die in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert sind, oder als wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheiten klassifiziert.
24. Eine ausländische Teileinheit, die in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, übt ihre Geschäftstätigkeit so aus, als wäre sie Bestandteil des Geschäftsbetriebes des berichtenden Unternehmens. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein solcher ausländischer Geschäftsbetrieb ausschließlich vom berichtenden Unternehmen importierte Güter verkauft und die erzielten Einnahmen wieder an dieses zurückleitet. Kursänderungen zwischen der Währung des Landes des ausländischen Geschäftsbetriebes und der Berichtswährung haben in diesen Fällen einen direkten Einfluss auf den operativen Cashflow des berichtenden Unternehmens. Daher wirkt sich eine Währungsschwankung weniger auf die Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in diesen Geschäftsbetrieb als vielmehr auf die einzelnen monetären Posten des ausländischen Geschäftsbetriebes aus.

⁽⁴⁾ Siehe auch SIC-11: Fremdwährung — Aktivierung von Verlusten aus erheblichen Währungsabwertungen.

25. Dagegen handelt es sich bei wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheiten um Einheiten, die überwiegend in ihrer Landeswährung Zahlungsmittel und andere monetäre Posten ansammeln, Aufwendungen tätigen, Erträge erwirtschaften und vielleicht Fremdkapital aufnehmen. Weiterhin können auch Geschäftsvorfälle in anderen Währungen, einschließlich der Berichtswährung, ausgeführt werden. Änderungen in den Wechselkursen zwischen der Berichtswährung und der lokalen Währung haben nur einen geringen oder überhaupt keinen direkten Einfluss auf den gegenwärtigen oder künftigen operativen Cashflow des berichtenden Unternehmens oder der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit. Daher wirkt sich eine Währungsschwankung weniger auf die einzelnen monetären und nicht monetären Posten der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit als vielmehr auf die Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in die wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit aus.
26. Im Folgenden werden Indizien aufgeführt, die eher auf das Vorliegen einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit als auf einen ausländischen Geschäftsbetrieb, der in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, schließen lassen:
- Obwohl das berichtende Unternehmen die Möglichkeit der Ausübung eines beherrschenden Einflusses auf den ausländischen Geschäftsbetrieb hat, werden die Geschäfte des ausländischen Geschäftsbetriebes weitgehend unabhängig von denen des berichtenden Unternehmens geführt;
 - Die Geschäftsvorfälle mit dem berichtenden Unternehmen haben bezogen auf das Gesamtgeschäftsvolumen des ausländischen Geschäftsbetriebes kein großes Gewicht;
 - Die Geschäfte eines ausländischen Geschäftsbetriebes werden im Wesentlichen aus seinem eigenen Cashflow oder über lokale Fremdkapitalaufnahme finanziert;
 - Der Personal- und Materialaufwand sowie die sonstigen Aufwendungen, die in die Produkte oder Dienstleistungen des ausländischen Geschäftsbetriebes eingehen, fallen vorwiegend in der lokalen Währung und weniger in der Berichtswährung an;
 - Die Umsatzerlöse des ausländischen Geschäftsbetriebes werden überwiegend nicht in der Berichtswährung, sondern in einer anderen Währung erzielt;
 - Die Cashflows des berichtenden Unternehmens fallen eher unabhängig von den täglichen Aktivitäten des ausländischen Geschäftsbetriebes an als dass sie unmittelbar vom Tagesgeschäft des ausländischen Geschäftsbetriebes beeinflusst würden.

Die sachgerechte Klassifikation eines Geschäftsbetriebes kann prinzipiell dadurch vorgenommen werden, dass die tatsächlichen Verhältnisse anhand der oben aufgeführten Merkmale untersucht werden. In einigen Fällen wird die Zuordnung eines ausländischen Geschäftsbetriebes als integrierter ausländischer Geschäftsbetrieb oder als wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit dennoch nicht klar sein, so dass für eine angemessene Klassifizierung eine Beurteilung erforderlich ist.

Ausländische Geschäftsbetriebe, die in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert sind

27. ***Der Abschluss einer ausländischen Teileinheit, die in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, ist nach den Vorgaben der Paragraphen 8 bis 22 so umzurechnen, als wären die Geschäftsvorfälle des ausländischen Geschäftsbetriebes die des berichtenden Unternehmens selbst gewesen.***
28. Die einzelnen Posten im Abschluss der ausländischen Teileinheit werden so umgerechnet, als wenn die Geschäfte vom berichtenden Unternehmen selbst eingegangen worden wären. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Abschreibung der Sachanlagen werden unter Verwendung des Wechselkurses am Tage des Erwerbes des Vermögenswertes oder, falls der Vermögenswert in den Büchern zum beizulegenden Zeitwert geführt wird, mit dem Kurs zum Zeitpunkt der Bewertung umgerechnet. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte werden zu den Wechselkursen umgerechnet, die gültig waren, als diese Kosten anfielen. Der erzielbare Betrag oder Nettoveräußerungswert eines Vermögenswertes wird mit dem Wechselkurs umgerechnet, der gültig war, als der erzielbare Betrag oder Nettoveräußerungswert bestimmt wurde. Wurde beispielsweise der Nettoveräußerungswert von Vorräten in einer Fremdwährung festgesetzt, wird zur Umrechnung dieses Wertes der Wechselkurs am Tage der Bestimmung des Nettoveräußerungswertes verwendet. Normalerweise wird daher der Stichtagskurs verwendet. Eine Bewertungsanpassung zur Verringerung des Buchwertes eines Vermögenswertes im Abschluss des berichtenden Unternehmens auf seinen erzielbaren Betrag oder Nettoveräußerungswert kann auch dann erforderlich sein, wenn im Abschluss des

IAS 21

ausländischen Geschäftsbetriebes keine entsprechende Berichtigung notwendig ist. Alternativ kann es erforderlich sein, eine im Abschluss des ausländischen Geschäftsbetriebes vorgenommene Bewertungsanpassung im Abschluss des berichtenden Unternehmens rückgängig zu machen.

29. Aus praktischen Erwägungen wird häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den aktuellen Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles 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 unzuverlässig.

Wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheiten

30. **Bei der Umrechnung des Abschlusses der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit zur Einbeziehung in seinen Abschluss hat das berichtende Unternehmen das folgende Verfahren anzuwenden:**

- (a) **Sowohl die monetären als auch die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit sind zum Stichtagskurs umzurechnen;**
- (b) **Die Ertrags- und Aufwandsposten der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit sind zu den Wechselkursen am Tage der Geschäftsvorfälle umzurechnen. Eine Ausnahme liegt vor, wenn die wirtschaftlich selbständige Teileinheit ihren Abschluss in der Währung eines Hochinflationslandes aufstellt. In diesem Fall sind die Ertrags- und Aufwandsposten zum Stichtagskurs umzurechnen; und**
- (c) **Alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind bis zur Veräußerung der Nettoinvestition als Eigenkapital zu klassifizieren.**

31. Aus praktischen Erwägungen wird zur Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten eines ausländischen Geschäftsbetriebes häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den aktuellen Umrechnungskurs darstellt, beispielsweise der Durchschnittskurs einer Periode.

32. Auf Grund der Umrechnung des Abschlusses einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit werden Umrechnungsdifferenzen erfasst aus:

- (a) der Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten mit den Wechselkursen an den Tagen der Geschäftsvorfälle und der Vermögenswerte und Schulden mit dem Stichtagskurs;
- (b) der Umrechnung des Eröffnungsbilanzwertes der Nettoinvestition in die wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit zu einem Wechselkurs, der sich von dem unterscheidet, der vorher verwendet wurde; und
- (c) anderen Änderungen im Eigenkapital der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit.

Diese Umrechnungsdifferenzen werden nicht als Erträge oder Aufwendungen der Periode erfasst, da die Änderungen nur einen geringen oder überhaupt keinen direkten Einfluss auf den gegenwärtigen oder künftigen Cashflow der Geschäftstätigkeit der wirtschaftlich selbständigen Teileinheit oder des berichtenden Unternehmens haben. Wird eine wirtschaftlich selbständige Teileinheit konsolidiert und werden nicht sämtliche Anteile vom Mutterunternehmen gehalten, so sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die aus Minderheitsanteilen stammen und diesen zuzurechnen sind, diesem Minderheitenanteil zuzuweisen und als Teil der Minderheiten in der Konzernbilanz anzusetzen.

33. Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb einer wirtschaftlich selbständigen Teileinheit entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und jegliche am beizulegenden Zeitwert ausgerichtete Anpassungen der Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die aus diesem Unternehmenserwerb der betreffenden wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit stammen, werden wie folgt behandelt:

- (a) entweder als Vermögenswerte und Schulden der wirtschaftlich selbständigen Teileinheit, umgerechnet zum Stichtagskurs gemäß Paragraph 30; oder
- (b) als Vermögenswerte und Schulden des berichtenden Unternehmens, welche entweder bereits in der Berichtswährung angegeben werden oder als nicht monetäre Fremdwährungsposten, die gemäß Paragraph 11(b) mit den Wechselkursen zum Zeitpunkt der Geschäftsvorfälle umgerechnet werden.

34. Die Einbeziehung des Abschlusses einer wirtschaftlich selbständigen Teileinheit in den Abschluss des berichtenden Unternehmens folgt den üblichen Konsolidierungsverfahren. Dazu zählen etwa die Schuldenkonsolidierung und die Zwischenergebniseliminierung mit einem Tochterunternehmen (siehe IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, sowie IAS 31, Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures). Eine Umrechnungsdifferenz aus einem konzerninternen monetären Posten, ob kurzfristig oder langfristig, darf jedoch nicht mit einem entsprechenden Betrag aus anderen konzerninternen Salden verrechnet werden, da 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 als Ertrag oder Aufwand angesetzt, es sei denn, sie stammt aus Umständen, die in den Paragraphen 17 und 19 beschrieben wurden. In diesen Fällen wird sie bis zur Veräußerung der Nettoinvestition als Eigenkapital klassifiziert.
35. Wird der Abschluss einer wirtschaftlich selbständigen Teileinheit zu einem anderen Abschlussstichtag als dem Stichtag des berichtenden Unternehmens aufgestellt, so erstellt diese wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit für Zwecke der Einbeziehung in den Abschluss des berichtenden Unternehmens häufig einen Abschluss auf den Stichtag des bilanzierenden Unternehmens. Sofern dies nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, so kann gemäß IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, ein Abschluss mit einem abweichenden Abschlussstichtag einbezogen werden, unter der Bedingung, dass der Unterschied nicht größer als drei Monate ist. In einem solchen Fall werden die Vermögenswerte und Schulden der wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit zum Wechselkurs am Bilanzstichtag der wirtschaftlich selbständigen Teileinheit umgerechnet. Treten bis zum Bilanzstichtag des berichtenden Unternehmens wesentliche Wechselkursschwankungen ein, so werden, soweit angemessen, Anpassungen gemäß IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, und IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, vorgenommen.
36. ***Stellt eine wirtschaftlich selbständige Teileinheit ihren Abschluss in der Währung eines Hochinflationlandes auf, so ist dieser, bevor er in die Berichtswährung des berichtenden Unternehmens umgerechnet wird, gemäß IAS 29, Rechnungslegung in Hochinflationländern, anzupassen. Wenn ein bisheriges Hochinflationland nicht mehr als solches eingestuft wird und die wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit aufhört, seinen Abschluss gemäß IAS 29, Rechnungslegung in Hochinflationländern, aufzustellen und darzustellen, so sind die Beträge in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Maßeinheit als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Umrechnung in die Berichtswährung des berichtenden Unternehmens zu verwenden.***

Abgang einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit

37. ***Beim Abgang einer wirtschaftlich selbständigen Teileinheit sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt abgegrenzt wurden und die sich auf diese wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit beziehen, als Aufwand oder Ertrag in der gleichen Periode zu erfassen, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang entsteht.***
38. Ein Unternehmen kann seine Nettoinvestition in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit durch Verkauf, Liquidation, Kapitalrückzahlung oder Betriebsaufgabe, vollständig oder als Teil dieser Teileinheit, abgeben. Die Zahlung einer Dividende kann nur dann als teilweiser Abgang einer Teileinheit angesehen werden, wenn die Dividende eine Rückzahlung der Finanzinvestition darstellt. 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 einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit ist nicht als teilweiser Abgang zu betrachten. Entsprechend wird auch kein Teil der abgegrenzten Umrechnungsgewinne oder -verluste im Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung erfasst.

Wechsel in der Klassifizierung eines ausländischen Geschäftsbetriebes

39. ***Bei einem Wechsel in der Klassifizierung eines ausländischen Geschäftsbetriebes ist die auf die geänderte Klassifizierung anzuwendende Vorgehensweise bei der Währungsumrechnung ab dem Zeitpunkt des Wechsels der Klassifizierung anzuwenden.***
40. Eine Änderung der Finanzierungs- und Betriebsverhältnisse des ausländischen Geschäftsbetriebes im Verhältnis zum berichtenden Unternehmen kann zu einem Wechsel der Klassifizierung dieses ausländischen Geschäftsbetriebes führen. Wird ein ausländischer Geschäftsbetrieb, der eng in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, zu einer wirtschaftlich selbständigen Teileinheit umgruppiert, werden die zum Zeitpunkt der Umgruppierung auftretenden Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der nicht

IAS 21

monetären Posten als Eigenkapital klassifiziert. Wird eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit zu einem ausländischen Geschäftsbetrieb umgruppiert, der eng in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, werden die zum Zeitpunkt der Umgruppierung auftretenden umgerechneten Beträge der nicht monetären Vermögenswerte als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Posten in der Periode des Wechsels und den Folgeperioden behandelt. Abgegrenzte Währungsdifferenzen werden bis zum Abgang des Geschäftsbetriebes nicht als Ertrag oder Aufwand erfasst.

SÄMTLICHE ÄNDERUNGEN DER WECHSELKURSE

Steuerliche Auswirkungen von Umrechnungsdifferenzen

41. Gewinne und Verluste aus Fremdwährungsgeschäften sowie Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe können mit Steuereffekten verbunden sein, die gemäß IAS 12, Ertragsteuern, bilanziert werden.

ANGABEN

42. **Folgende Angaben sind erforderlich:**

- (a) *der Betrag der Umrechnungsdifferenzen, der im Periodenergebnis erfasst worden ist;*
- (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; und*
- (c) *der Betrag der in der Berichtsperiode entstandenen Umrechnungsdifferenzen, der bei Anwendung der alternativ zulässigen Methode gemäß Paragraph 21 im Buchwert eines Vermögenswertes einbezogen ist.*

43. **Für den Fall, dass die Berichtswährung nicht der Landeswährung des Unternehmens entspricht, ist die Begründung für die Verwendung der abweichenden Währung anzugeben. Außerdem sind die Gründe anzugeben, die zu einem Wechsel der Berichtswährung geführt haben⁽⁵⁾.**

44. **Bei einem Wechsel in der Klassifizierung wesentlicher ausländischer Geschäftsbetriebe sind folgende Angaben erforderlich:**

- (a) *die Art der Änderung in der Klassifizierung;*
- (b) *der Grund für die Änderung;*
- (c) *die Auswirkungen der Umklassifizierung auf das Eigenkapital; und*
- (d) *die Auswirkungen auf die Periodenergebnisse der früher dargestellten Perioden, als ob die Umklassifizierung zu Beginn der ersten der dargestellten Perioden eingetreten wäre.*

45. **Ein Unternehmen hat die Methode anzugeben, die gemäß Paragraph 33 für die Umrechnung des Geschäfts- oder Firmenwertes und der Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert beim Erwerb einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Teileinheit gewählt wurde.**

46. Ein Unternehmen gibt die Auswirkungen von Wechselkursänderungen auf monetäre Posten in fremder Währung oder auf die Abschlüsse ausländischer Geschäftsbetriebe nach dem Bilanzstichtag an, wenn die Änderung von solcher Bedeutung ist, dass eine Nichtangabe den Abschlussadressaten in seiner Fähigkeit, geeignete Analysen und Entscheidungen durchzuführen, beeinträchtigen würde (siehe IAS 10, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag).

47. Die Angabe der vom Unternehmen verfolgten Politik beim Management von Kursänderungsrisiken wird ebenfalls empfohlen.

⁽⁵⁾ Siehe auch SIC-30: Berichtswährung — Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

48. **Bei erstmaliger Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen den kumulierten Betrag der in früheren Perioden abgegrenzten und als Eigenkapital klassifizierten Umrechnungsdifferenzen gesondert zu klassifizieren und anzugeben, es sei denn, dieser Betrag kann nicht verlässlich ermittelt werden.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

49. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.**

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 22
(ÜBERARBEITET 1998)****Unternehmenszusammenschlüsse**

IAS 22, Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen, wurde im November 1983 genehmigt.

Im Dezember 1993 wurde IAS 22, als Teil des Projektes zur Vergleichbarkeit und Verbesserung von Abschlüssen überarbeitet. Es entstand IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse (IAS 22 (überarbeitet 1993)).

Im Oktober 1996 genehmigte der Board nachträgliche Änderungen der Paragraphen 39(i) und 69 des IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, (d. h. Paragraphen 39(i) und 85 dieses Standards), um eine Übereinstimmung mit IAS 12, Ertragsteuern, herzustellen. Diese Änderungen waren erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Im Juli 1998 wurden verschiedene Paragraphen von IAS 22 an IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, und IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte, angepasst, ebenso wurde auch die Behandlung des negativen Unterschiedsbetrages überarbeitet. Der überarbeitete Standard (IAS 22 (überarbeitet 1998)) war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Im Oktober 1998 veröffentlichten die Mitarbeiter des IASC je eine Grundlage für Schlussfolgerungen für IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte, und IAS 22 (überarbeitet 1998). Exemplare hiervon sind bei der Publikationsabteilung des IASC verfügbar.

1999 wurde Paragraph 97 durch, Verweise auf IAS 10, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, und Verweise auf IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, angepasst. Zusätzlich wurden die Paragraphen 30 und 31(c) an IAS 10 (überarbeitet 1999) angepasst. Der geänderte Text trat in Kraft, als IAS 10 (überarbeitet 1999) in Kraft trat — d. h. er war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2000 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Folgende SIC Interpretationen beziehen sich auf IAS 22:

- SIC-9: Unternehmenszusammenschlüsse — Klassifizierung als Unternehmenserwerbe oder Interessenzusammenführungen,
- SIC-22: Unternehmenszusammenschlüsse — Nachträgliche Anpassung der ursprünglich erfassten beizulegenden Zeitwerte und des Geschäfts- oder Firmenwertes,
- SIC-28: Unternehmenszusammenschlüsse — „Tauschzeitpunkt“ und beizulegender Zeitwert von Eigenkapitalinstrumenten.

IAS 22

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-7
Definitionen	8
Formen von Unternehmenszusammenschlüssen	9-16
Unternehmenserwerbe	10-12
Umgekehrter Unternehmenserwerb	12
Interessenzusammenführungen	13-16
Unternehmenserwerbe	17-76
Bilanzierung von Unternehmenserwerben	17-18
Erwerbszeitpunkt	19-20
Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes	21-25
Ansatz von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden	26-31
Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes	32-35
Benchmark-Methode	32-33
Alternativ zulässige Methode	34-35
Sukzessiver Anteilserwerb	36-38
Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der übernommenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden	39-40
Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Unternehmenserwerb	41-58
Ansatz und Bewertung	41-43
Abschreibung	44-54
Erzielbarkeit des Buchwertes — Wertminderungsaufwendungen	55-58
Negativer Unterschiedsbetrag bei einem Unternehmenserwerb	59-64
Ansatz und Bewertung	59-63
Ausweis	64
Anpassungen der Gegenleistung für den Erwerb abhängig von künftigen Ereignissen	65-67
Nachträgliche Änderungen der Anschaffungskosten	68-70
Nachträgliche Identifizierung oder Bewertungsänderungen von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden	71-76
Interessenzusammenführungen	77-83

IAS 22

Bilanzierung von Interessenzusammenführungen	77-83
Sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse	84-85
Ertragsteuern	84-85
Angaben	86-98
Übergangsvorschriften	99-101
Zeitpunkt des Inkrafttretens	102-103

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ZIELSETZUNG

Die Zielsetzung dieses Standards ist die Darlegung von Vorschriften für die Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen im Abschluss. Der Standard behandelt sowohl den Erwerb eines Unternehmens durch ein anderes als auch die seltene Situation einer Interessenzusammenführung, bei der kein Erwerber ermittelt werden kann. Die Bilanzierung eines Unternehmenserwerbes umfasst im Einzelnen die Bestimmung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes, die Verteilung der Anschaffungskosten auf die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens sowie die Behandlung eines sich ergebenden Geschäfts- oder Firmenwertes oder negativen Unterschiedsbetrages zum Erwerbszeitpunkt und danach. Weitere Rechnungslegungsfragen betreffen die Bestimmung des Betrages der Minderheitsanteile, die Bilanzierung eines über mehrere Perioden sukzessiven Anteilserwerbes, nachträgliche Änderungen der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes oder der Identifizierung von Vermögenswerten sowie Schulden und erforderliche Angaben.

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist bei der Berücksichtigung von Unternehmenszusammenschlüssen anzuwenden.***
2. Ein Unternehmenszusammenschluss kann auf unterschiedliche Arten vorgenommen werden, die sich auf Grund rechtlicher, steuerlicher oder anderer Motive ergeben. Dabei kann es zu einem Kauf des Eigenkapitals eines Unternehmens durch ein anderes oder zum Kauf des Reinvermögens eines anderen Unternehmens kommen. Dieser Kauf oder Unternehmenszusammenschluss kann durch die Ausgabe von Aktien oder die Übertragung von Zahlungsmitteln, Zahlungsmitteläquivalenten oder anderer Vermögenswerte geschehen. Das Rechtsgeschäft kann zwischen den Anteilseignern der sich zusammenschließenden Unternehmen oder zwischen einem Unternehmen und den Anteilseignern des anderen Unternehmens abgewickelt werden. Der Unternehmenszusammenschluss kann zu einem neuen Unternehmen führen, das die Beherrschung über die sich zusammenschließenden Unternehmen erlangt, eine Übertragung des Reinvermögens von einem oder mehreren der sich zusammenschließenden Unternehmen auf ein anderes der sich zusammenschließenden Unternehmen auslösen oder zur Auflösung von einem oder mehreren der sich zusammenschließenden Unternehmen führen. Wenn sich der wirtschaftliche Gehalt der Transaktionen unter die Definitionen für Unternehmenszusammenschlüsse in diesem Standard subsumieren lässt, dann gelten die in diesem Standard enthaltenen Bilanzierungs- und Angabevorschriften unabhängig von der speziellen Struktur des jeweiligen Unternehmenszusammenschlusses.
3. Beim Unternehmenserwerb kann es zu einer Mutter-Tochter-Beziehung kommen, in der der Erwerber das Mutterunternehmen und das erworbene Unternehmen ein Tochterunternehmen des Erwerbers ist. Unter solchen Bedingungen hat der Erwerber diesen Standard in seinem Konzernabschluss anzuwenden. Das Mutterunternehmen nimmt seinen Anteil am erworbenen Unternehmen als Anteil an einem Tochterunternehmen in seinen Einzelabschluss auf (siehe IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen).

IAS 22

4. Ein Unternehmenszusammenschluss kann den Erwerb des Reinvermögens, inklusive eines Geschäfts- oder Firmenwertes, eines anderen Unternehmens umfassen, ohne dass die Aktien des anderen Unternehmens erworben werden. Ein solcher Unternehmenszusammenschluss führt nicht zu einer Mutter-Tochter-Beziehung. In diesen Fällen wendet der Erwerber diesen Standard in seinem Einzelabschluss und folglich in seinem Konzernabschluss an.
5. Ein Unternehmenszusammenschluss kann auch als Fusion durchgeführt werden. Die Regelungen für Fusionen unterscheiden sich von Land zu Land, gewöhnlich werden bei einer Fusion zwischen zwei Unternehmen entweder:
 - (a) die Vermögenswerte und Schulden des einen Unternehmens auf das andere Unternehmen übertragen und das erste Unternehmen wird aufgelöst; oder
 - (b) die Vermögenswerte und Schulden von beiden Unternehmen werden auf ein neues Unternehmen übertragen, und beide ursprünglichen Unternehmen werden aufgelöst.

Viele Fusionen sind Gegenstand von Restrukturierungen und Reorganisationen von Konzernen und werden von diesem Standard nicht näher behandelt, da es sich um Transaktionen zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung handelt. Jeder Unternehmenszusammenschluss, bei dem zwei Unternehmen Mitglieder eines Konzerns geworden sind, wird hingegen gemäß den Regelungen dieses Standards im Konzernabschluss als Erwerb eines Unternehmens oder als Interessenzusammenführung abgebildet.

6. Dieser Standard befasst sich nicht mit dem Einzelabschluss eines Mutterunternehmens, es sei denn, die in Paragraph 4. beschriebenen Bedingungen sind erfüllt. Die Erstellung von Einzelabschlüssen folgt in unterschiedlichen Ländern anderen Rechnungslegungsregeln, um unterschiedlichen Erfordernissen Rechnung zu tragen.
7. Dieser Standard befasst sich nicht mit:
 - (a) Transaktionen zwischen Gesellschaften unter gemeinsamer Beherrschung; und
 - (b) Anteilen an Joint Ventures (siehe IAS 31, Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures) und Abschlüssen von Joint Ventures.

DEFINITIONEN

8. **Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

Ein Unternehmenszusammenschluss ist die Zusammenführung von getrennten Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit, die sich ergibt, wenn ein Unternehmen mit einem anderen zusammengeführt wird, oder wenn es die Beherrschung über das Reinvermögen und die Geschäftstätigkeit des anderen Unternehmens übernimmt.

Ein Unternehmenserwerb ist dadurch gekennzeichnet, dass ein Unternehmen, der Erwerber, die Beherrschung über das Reinvermögen und die Geschäftstätigkeit eines anderen Unternehmens, des erworbenen Unternehmens, erlangt, und dafür im Gegenzug Vermögenswerte überträgt, Schulden übernimmt oder Eigenkapital ausgibt.

Eine Interessenzusammenführung ist eine Form des Unternehmenszusammenschlusses, bei dem die Anteilseigner der sich zusammenschließenden Unternehmen gemeinsam das gesamte, oder nahezu das gesamte, Reinvermögen und die Geschäftstätigkeit der zusammengeschlossenen Einheit beherrschen, um auf Dauer gemeinsam Risiken und Nutzen der gemeinsamen Unternehmenstätigkeit zu tragen, ohne dass eines der beteiligten Unternehmen als Erwerber qualifiziert werden kann.

Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.

Ein Mutterunternehmen ist ein Unternehmen mit einem oder mehreren Tochterunternehmen.

Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

Der Minderheitsanteil ist der Teil des Ergebnisses der Geschäftstätigkeit und des Reinvermögens eines Tochterunternehmens, der auf Anteile entfällt, die nicht direkt vom Mutterunternehmen oder nicht indirekt über andere Tochterunternehmen vom Mutterunternehmen gehalten werden.

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

Monetäre Vermögenswerte sind im Bestand befindliche Geldmittel und Vermögenswerte, für die das Unternehmen einen festen oder bestimmbaren Geldbetrag erhält.

Der Erwerbszeitpunkt ist der Tag, an dem die Beherrschung über das Reinvermögen und die Geschäftstätigkeit des erworbenen Unternehmens tatsächlich auf den Erwerber übergeht.

FORMEN VON UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSEN

9. Bei der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen ist zu beachten, dass ein Unternehmenserwerb sich seinem wirtschaftlichen Gehalt nach von einer Interessenzusammenführung unterscheidet. Dieser wirtschaftliche Gehalt muss aus dem Abschluss eindeutig hervorgehen⁽¹⁾. Dies hat unterschiedliche Bilanzierungsmethoden zur Folge.

Unternehmenserwerbe

10. Bei nahezu allen Unternehmenszusammenschlüssen erlangt eines der sich zusammenschließenden Unternehmen die Beherrschung über das andere Unternehmen und ist somit als Erwerber zu qualifizieren. Die Beherrschung eines anderen Unternehmens wird angenommen, wenn eines der sich zusammenschließenden Unternehmen mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens erwirbt, es sei denn, es kann in seltenen Fällen eindeutig nachgewiesen werden, dass ein solcher Besitz nicht die Beherrschung dieses Unternehmens bedingt. Auch wenn eines der sich zusammenschließenden Unternehmen nicht mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens übernimmt, kann es als Erwerber qualifiziert werden, wenn es als Folge des Unternehmenszusammenschlusses die Möglichkeit erwirbt:
- (a) über mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens kraft einer mit anderen Anteilseignern geschlossenen Vereinbarung zu verfügen;
 - (b) die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung zu bestimmen;
 - (c) die Mehrheit der Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums des anderen Unternehmens zu ernennen oder abzuwählen; oder
 - (d) die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums des anderen Unternehmens zu bestimmen.
11. Auch wenn es manchmal schwierig sein sollte, einen Erwerber zu identifizieren, lassen sich dafür im Normalfall Anzeichen finden. Zum Beispiel:
- (a) der beizulegende Zeitwert des einen Unternehmens ist signifikant größer als der des anderen sich zusammenschließenden Unternehmens. In diesem Fall gilt das größere Unternehmen als Erwerber;
 - (b) der Unternehmenszusammenschluss kommt dadurch zu Stande, dass ein Unternehmen Zahlungsmittel für Stammaktien mit Stimmrecht bezahlt. In diesem Fall gilt das zahlende Unternehmen als Erwerber; oder
 - (c) der Unternehmenszusammenschluss führt dazu, dass das Management des einen Unternehmens die Möglichkeit hat, das Management des entstandenen zusammengeschlossenen Unternehmens auszuwählen. In diesen Fällen gilt das bestimmende Unternehmen als Erwerber.

Umgekehrter Unternehmenserwerb

12. Gelegentlich erlangt ein Unternehmen das Eigentum an den Anteilen eines anderen Unternehmens und emittiert als Bestandteil des Tauschvorganges als Gegenleistung ausreichend viele Stimmrechtsaktien, so dass die Beherrschung über das zusammengeschlossene Unternehmen an die Eigentümer des Unternehmens übergeht, dessen Anteile ursprünglich erworben wurden. Diese Situation wird als umgekehrter Unternehmenserwerb bezeichnet. Auch wenn das Unternehmen, welches die Anteile ausgibt, rechtlich betrachtet als

⁽¹⁾ Siehe auch SIC-9, Unternehmenszusammenschlüsse — Klassifizierung als Unternehmenserwerbe oder Interessenzusammenführungen.

IAS 22

Mutterunternehmen oder fortgeführtes Unternehmen angesehen werden kann, ist das Unternehmen, dessen Anteilseigner nun das zusammengeschlossene Unternehmen beherrschen, der Erwerber, da es die erforderlichen Stimmrechte oder die sonstigen Rechte besitzt, die mit den Kriterien des Paragraphen 10. umschrieben sind. Das Unternehmen, das die Anteile ausgegeben hat, wird als vom anderen Unternehmen erworbenes Unternehmen angesehen. Das letztgenannte Unternehmen gilt als der Erwerber und hat auf die Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens, welches die Anteile ausgibt, die Erwerbsmethode anzuwenden.

Interessenzusammenführungen

13. In seltenen Fällen ist es nicht möglich, einen Erwerber zu identifizieren. Statt eines neu auftretenden, dominierenden Unternehmens schließen sich die Anteilseigner der sich zusammenschließenden Unternehmen gleichberechtigt in der Absicht zusammen, die Beherrschung ihres gesamten, oder nahezu gesamten, Reinvermögens und ihrer Geschäftstätigkeit zu teilen. Zudem teilt sich das Management der sich zusammenschließenden Unternehmen das Management der zusammengeschlossenen Einheit. Als Ergebnis teilen sich die Anteilseigner der sich zusammenschließenden Unternehmen gemeinsam Risiken und Nutzen der zusammengeschlossenen Einheit. Ein solcher Unternehmenszusammenschluss wird als Interessenzusammenführung bilanziert.
14. Ein gemeinsames Teilen von Risiken und Nutzen ist gewöhnlich nicht ohne einen wesentlichen, in etwa gleichen Tausch von Stammaktien mit Stimmrecht zwischen den sich zusammenschließenden Unternehmen möglich. Ein solcher Tausch garantiert die relativen Eigentümerinteressen der sich zusammenschließenden Unternehmen, und folglich wird auch deren Beteiligung an den relativen Risiken und Nutzen des zusammengeführten Unternehmens sichergestellt, außerdem bleibt die Möglichkeit der Parteien, Entscheidungen zu treffen. Ein auf diese Weise durchgeführter wesentlicher, in etwa gleicher Tausch von Anteilen setzt allerdings voraus, dass die mit den Anteilen eines der sich zusammenschließenden Unternehmen verbundenen Rechte nicht signifikant reduziert werden, da sich ansonsten der Einfluss dieser Partei reduziert.
15. Damit davon ausgegangen werden kann, dass Risiken und Nutzen der zusammengeschlossenen Einheit gemeinsam geteilt werden, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:
 - (a) die überwiegende Mehrzahl oder sämtliche Stimmrechtsaktien der zusammengeschlossenen Unternehmen müssen ausgetauscht oder zusammengelegt werden;
 - (b) der beizulegende Zeitwert eines Unternehmens unterscheidet sich nicht wesentlich von dem des anderen Unternehmens; und
 - (c) die Anteilseigner jedes Unternehmens behalten im Verhältnis zueinander im Wesentlichen die gleichen Stimmrechte und Anteile an der zusammengeschlossenen Einheit wie vor dem Zusammenschluss.
16. Ein gleichberechtigtes Teilen der Risiken und Nutzen der zusammengeführten Einheit verringert sich, und die Wahrscheinlichkeit steigt, dass ein Erwerber identifiziert werden kann, wenn:
 - (a) die relative Gleichheit der beizulegenden Zeitwerte der zusammengeschlossenen Unternehmen und der Prozentsatz der ausgetauschten Stammaktien mit Stimmrecht sich verringern;
 - (b) finanzielle Abmachungen einer Gruppe von Anteilseignern Vorteile gegenüber einer anderen verschaffen. Solche Abmachungen können vor oder nach dem Unternehmenszusammenschluss in Kraft treten; und
 - (c) der Anteil am Eigenkapital der zusammengeschlossenen Einheit einer Gruppe von Anteilseignern davon abhängt, wie das Geschäft, welches vorher von ihnen beherrscht wurde, sich nach dem Zusammenschluss entwickelt.

UNTERNEHMENSERWERBE*Bilanzierung von Unternehmenserwerben*

17. **Die Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses in Form eines Unternehmenserwerbes ist mithilfe der Erwerbsmethode, dargelegt in den Vorschriften der Paragraphen 19 bis 76, durchzuführen.**
18. Bei der Erwerbsmethode wird der Erwerb eines Unternehmens in ähnlicher Form abgebildet wie die Anschaffung anderer Vermögenswerte. Die Abbildung als Anschaffungsvorgang ist sachgerecht, da bei dem Erwerb eines Unternehmens Vermögenswerte übertragen werden, Schulden übernommen werden oder Kapital emittiert wird, um im Gegenzug das Reinvermögen und die Geschäftstätigkeit des anderen Unternehmens zu beherrschen. Die Erwerbsmethode verwendet als Grundlage für den Ansatz des Unternehmenserwerbes Anschaffungskosten, die auf Basis des zugrunde liegenden Tauschvorganges bestimmt werden.

Erwerbszeitpunkt

19. **Der Erwerber hat ab dem Tag des Unternehmenserwerbes:**
- (a) **die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des erworbenen Unternehmens in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen; und**
 - (b) **die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens sowie einen eventuell entstehenden Geschäfts- oder Firmenwert oder negativen Unterschiedsbetrag aus dem Unternehmenserwerb in der Konzernbilanz anzusetzen.**
20. Der Erwerbszeitpunkt ist jener Tag, an dem die Beherrschung des Reinvermögens und der Geschäftstätigkeit des erworbenen Unternehmens tatsächlich auf den Erwerber übergeht. Ab diesem Tag beginnt die Anwendung der Erwerbsmethode. Die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit eines erworbenen Unternehmens sind ab dem Erwerbszeitpunkt, d. h. ab dem Tag, an dem die Beherrschung auf den Erwerber übergeht, in den Abschluss des Erwerbers einzubeziehen. Als Erwerbszeitpunkt gilt also der Tag, zu dem der Erwerber die Möglichkeit erlangt, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Die Beherrschung gilt solange als noch nicht auf den Erwerber übergegangen, bis alle erforderlichen Bedingungen der Interessenwahrung aller beteiligten Parteien erfüllt wurden. Es ist allerdings nicht notwendig, dass eine rechtliche Transaktion abgeschlossen sein muss, bevor die Beherrschung auf den Erwerber übergeht. Ob die Beherrschung tatsächlich übertragen wurde, ist anhand der wirtschaftlichen Betrachtung der Veräußerung zu beurteilen.

Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes

21. **Ein Unternehmenserwerb ist mit seinen Anschaffungskosten zu bilanzieren. Dies ist der Betrag, der sich aus den Zahlungsmitteln, Zahlungsmitteläquivalenten oder dem beizulegenden Zeitwert anderer Gegenleistungen für den Erwerb zum Tauschzeitpunkt ergibt, die der Erwerber für die Beherrschung des Reinvermögens des erworbenen Unternehmens entrichtet, zuzüglich der dem Erwerb direkt zurechenbaren Kosten⁽²⁾.**
22. Wird ein Unternehmen in mehreren Tauschvorgängen erworben, setzen sich die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes aus der Summe der einzelnen Vorgänge zusammen. Bei einem Unternehmenserwerb in mehreren Schritten ist der Unterschied zwischen dem Erwerbszeitpunkt und dem Tag des Tauschvorganges wichtig. Auch wenn die Bilanzierung des Unternehmenserwerbes mit dem Erwerbszeitpunkt beginnt, so werden doch die Anschaffungskosten und beizulegenden Zeitwerte zum jeweiligen Tag der einzelnen Tauschvorgänge verwendet.
23. Entrichtete monetäre Vermögenswerte und übernommene Schulden werden zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Tag des Tauschvorganges bewertet. Wird indes die Gegenleistung für den Erwerb erst später beglichen, so werden die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes durch den Barwert des vereinbarten Kaufpreises, bei dem vermutlich übernommene Prämien oder Abschläge zu berücksichtigen sind, und nicht durch den Nominalwert des vereinbarten Kaufpreises bestimmt.
24. Bei der Bestimmung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes sind für den Fall, dass der Erwerber die Gegenleistung für den Erwerb durch die Ausgabe börsengängiger Wertpapiere erbringt, die Wertpapiere grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert, der bei börsengängigen Wertpapieren dem Börsenkurs entspricht, zu bewerten. Dabei ist der Börsenkurs am Transaktionstag zu Grunde zu legen, es sei denn, außergewöhnliche Kursschwankungen oder ein enger Markt machen den Börsenkurs der Wertpapiere zu einem unzuverlässigen Indikator. Falls der Börsenkurs zu einem bestimmten Tag keinen verlässlichen Indikator darstellt, sind die Preisschwankungen während einer angemessenen Zeit vor und nach der Veröffentlichung der Bedingungen des Unternehmenserwerbes zu berücksichtigen. Falls der Markt keinen verlässlichen Wert liefert oder keine Börsennotierung vorhanden ist, wird der beizulegende Zeitwert der vom Erwerber ausgegebenen Wertpapiere geschätzt. Dabei wird entweder auf den proportionalen Anteil der ausgegebenen Wertpapiere am beizulegenden Zeitwert des Unternehmens des Erwerbers oder auf den proportionalen Anteil am beizulegenden Zeitwert des erworbenen Unternehmens Bezug genommen, abhängig davon, welcher Wert eindeutiger zu ermitteln ist. Wird den Anteilseignern des erworbenen Unternehmens als Alternative zu den Wertpapieren eine Barabfindung als Gegenleistung für den Unternehmenserwerb angeboten, kann die Höhe der Barabfindung einen substanzialen Hinweis für den beizulegenden Zeitwert der insgesamt entrichteten Gegenleistung liefern.

(²) Siehe auch SIC-28: Unternehmenszusammenschlüsse — „Tauschzeitpunkt“ und beizulegender Zeitwert von Eigenkapitalinstrumenten.

IAS 22

Zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes der ausgegebenen Wertpapiere sind alle Aspekte des Unternehmenserwerbes, inklusive wichtiger Faktoren, welche die Verhandlungen über den Erwerb beeinflusst haben, zu berücksichtigen, und unabhängige Gutachten können herangezogen werden.

25. Zusätzlich zur Gegenleistung für den Erwerb können dem Erwerber direkte Kosten des Unternehmenserwerbes entstehen. Diese umfassen Kosten für die Registrierung und die Ausgabe von Eigenkapitaltiteln sowie Honorare für Wirtschaftsprüfer, Rechtsberater, Gutachter und andere im Zusammenhang mit dem Unternehmenserwerb tätige Berater. Allgemeine Verwaltungskosten, einschließlich der Unterhaltskosten für eine Unternehmenserwerbsabteilung, sowie andere Kosten, die nicht direkt dem zu bilanzierenden Unternehmenserwerb zugeordnet werden können, dürfen indes nicht in die Anschaffungskosten einbezogen werden, sondern sind erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen.

Ansatz von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden

26. **Die erworbenen, identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden, die gemäß Paragraph 19 angesetzt werden, sind diejenigen die zum Erwerbszeitpunkt in dem erworbenen Unternehmen vorhanden waren, zusammen mit jeglichen Schulden die gemäß Paragraph 31 angesetzt wurden. Sie sind zum Erwerbszeitpunkt einzeln anzusetzen, wenn und nur wenn:**

- (a) **es wahrscheinlich ist, dass jeder verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Erwerber zufließt oder wirtschaftlichen Nutzen enthaltende Mittel von ihm abfließen; und**
- (b) **die Anschaffungskosten oder die beizulegenden Zeitwerte verlässlich ermittelt werden können.**

27. Vermögenswerte und Schulden, welche gemäß Paragraph 26 angesetzt sind, werden in diesem Standard als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden bezeichnet. Werden Vermögenswerte und Schulden erworben, welche diese Ansatzkriterien nicht erfüllen, hat dies eine Auswirkung auf den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwertes oder negativen Unterschiedsbetrages aus diesem Unternehmenserwerb, da der Geschäfts- oder Firmenwert oder der negative Unterschiedsbetrag als Restbetrag der Anschaffungskosten betrachtet wird, der nach dem Ansatz der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden verbleibt.

28. Die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden, über die der Erwerber die Beherrschung erlangt, können Vermögenswerte und Schulden einschließen, welche bislang noch nicht im Abschluss des erworbenen Unternehmens angesetzt waren. Als Ursache kommt in Betracht, dass die Ansatzkriterien vor dem Unternehmenserwerb noch nicht erfüllt waren. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein steuerlicher Nutzen aus steuerlichen Verlusten des erworbenen Unternehmens als identifizierbarer Vermögenswert anzusetzen ist, da der Erwerber ein ausreichend hohes steuerpflichtiges Einkommen verdient.

29. **Entsprechend Paragraph 31 sind die Schulden zum Erwerbszeitpunkt nicht anzusetzen, wenn sie aus der Absicht des Erwerbers oder aus dessen Handlungen resultieren. Schulden sind auch nicht für zukünftige Verluste oder sonstige Aufwendungen anzusetzen, die das Resultat des Unternehmenserwerbes sind, gleichgültig ob sie den Erwerber oder das erworbene Unternehmen betreffen.**

30. Die Schulden, auf die in Paragraph 29 verwiesen wird, sind nicht Schulden des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt. Deshalb sind sie nicht relevant bei der Zuordnung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes. Dennoch enthält dieser Standard eine spezielle Ausnahme von diesem allgemeinen Grundsatz. Diese Ausnahme wird angewendet, wenn der Erwerber Pläne entwickelt hat, die sich auf das erworbene Unternehmen beziehen, und wenn eine Verpflichtung als direkte Konsequenz aus dem Unternehmenserwerb resultiert. Weil diese Pläne einen integralen Bestandteil des Unternehmenserwerbes durch den Erwerber darstellen, sind nach diesem Standard durch das Unternehmen für die resultierenden Aufwendungen (siehe Paragraph 31) Rückstellungen zu bilden. Nach diesem Standard beinhalten die erworbenen, identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden die gemäß Paragraph 31 gebildeten Rückstellungen. Der Paragraph 31 knüpft strenge Bedingungen an diese Pläne, um sicherzustellen, dass sie organischer Bestandteil des Unternehmenserwerbes werden und innerhalb kurzer Zeit — der frühere der beiden Zeitpunkte, drei Monate nach dem Tag des Unternehmenserwerbes und dem Tag an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde — der Erwerber Pläne entwickelt hat, welche es für das Unternehmen nötig machen, Rückstellungen gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, für Restrukturierungen zu bilden. Nach diesem Standard hat das Unternehmen die Rückstellungen aufzulösen, wenn der Plan nicht in der ursprünglich erwarteten Art und Weise (siehe Paragraph 75) oder nicht innerhalb der ursprünglich erwarteten Zeit umgesetzt wurde und Angaben bezüglich der Rückstellungen zu machen (siehe Paragraph 92).

31. **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber eine Rückstellung zu bilden, welche keine Schuld des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt war, wenn und nur wenn der Erwerber:**
- (a) **am oder vor dem Erwerbszeitpunkt die Hauptbestandteile eines Planes entwickelt hat, der die Beendigung oder die Verringerung von Aktivitäten des erworbenen Unternehmens beinhaltet und der sich bezieht auf:**
 - (i) **Leistungen an Arbeitnehmer des erworbenen Unternehmens aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses;**
 - (ii) **Schließung von Einrichtungen des erworbenen Unternehmens;**
 - (iii) **Eliminierung von Produktlinien des erworbenen Unternehmens;**
 - (iv) **Beendigung von Vertragsverhältnissen des erworbenen Unternehmens, welche dadurch belastet sind, dass der Erwerber gegenüber dem Vertragspartner am Tag oder vor dem Tag des Unternehmenserwerbes erklärt, dass das Vertragsverhältnis beendet wird;**
 - (b) **durch An kündigen der Hauptbestandteile eines Plans am Tag des oder vor dem Erwerbszeitpunkt, Erwartungen hinsichtlich der Umsetzung des Planes bei denen erzeugt hat, die durch die Einführung dieses Planes betroffen sind; und**
 - (c) **bis zum Tag, an dem die Jahresabschlüsse zur Veröffentlichung freigegeben worden sind, spätestens jedoch innerhalb von 3 Monaten nach dem Erwerb, einen Plan entwickelt hat, der aus den Hauptbestandteilen einen detaillierten, formalen Plan formuliert, der mindestens folgende Punkte umfasst:**
 - (i) **den betroffenen Geschäftszweig oder Teil des Geschäftszweiges;**
 - (ii) **die hauptsächlich betroffenen Orte;**
 - (iii) **der Ort, die Funktion und die ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die auf Grund der Beendigung von Arbeitsverhältnissen Leistungen erhalten;**
 - (iv) **Ausgaben, die entstehen werden; und**
 - (v) **wann der Plan umgesetzt wird.**

Bei der Bildung von Rückstellungen gemäß diesem Paragraphen sind nur die Aufwendungen entsprechend der oben aufgeführten Punkte (a) (i) bis (iv) zu berücksichtigen.

Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes

Benchmark-Methode

32. **Die gemäß Paragraph 26 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden sind als Summe zu ermitteln aus:**
- (a) **dem beizulegenden Zeitwert der erworbenen, identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden zum Tag des Tauschvorganges, und zwar in Höhe des Anteiles, den der Erwerber beim Tauschvorgang erhalten hat; und**
 - (b) **dem den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnenden Anteil der Buchwerte der vor dem Unternehmenserwerb angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens.**

Jeder Geschäfts- oder Firmenwert oder negative Unterschiedsbetrag ist gemäß diesem Standard zu bilanzieren.

33. Die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes werden gemäß Paragraph 26 erfasst und auf die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden verteilt. Dabei sind die beizulegenden Zeitwerte des Tages des Tauschvorganges zu Grunde zu legen. Allerdings beziehen sich die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes nur auf den vom Erwerber erworbenen prozentualen Anteil der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden. Als Konsequenz wird im Falle eines Erwerbes von weniger als 100 % der Anteile des anderen Unternehmens der sich ergebende Minderheitenanteil auf Basis des den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnenden Anteiles am Reinvermögen des Tochterunternehmens vor dem Erwerb ermittelt. Diesem Vorgehen liegt der Gedanke zu Grunde, dass der den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnende Anteil nicht in dem den Unternehmenserwerb bewirkenden Tauschvorgang einbezogen war.

IAS 22

Alternativ zulässige Methode

34. **Die gemäß Paragraph 26 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden sind mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Jeder Geschäfts- oder Firmenwert oder negative Unterschiedsbetrag ist gemäß diesem Standard anzusetzen. Jeder Minderheitenanteil wird zu dem den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnenden Anteil an den beizulegenden Zeitwerten der gemäß Paragraph 26 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden bemessen.**
35. Bei dieser Methode ergibt sich das identifizierbare Reinvermögen, über das der Erwerber die Beherrschung erlangt hat, auf der Basis von beizulegenden Zeitwerten, unabhängig davon, ob der Erwerber das gesamte Kapital oder nur einen Teil des Kapitals des anderen Unternehmens erworben hat, oder ob er die Vermögenswerte direkt erworben hat. Dementsprechend ergeben sich die Minderheitsanteile als der den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnende Anteil am beizulegenden Zeitwert des identifizierbaren Reinvermögens des Tochterunternehmens.

Sukzessiver Anteilswerb

36. Ein Unternehmenserwerb kann mehrere Tauschvorgänge umfassen, beispielsweise wenn er in mehreren Stufen durch sukzessiven Anteilswerb an der Börse durchgeführt wird. In diesem Fall wird jede bedeutende Transaktion zum Zweck der Festlegung der beizulegenden Zeitwerte der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden sowie zur Festlegung des sich aus der jeweiligen Transaktion ergebenden Geschäfts- oder Firmenwertes oder negativen Unterschiedsbetrages einzeln behandelt. Dieses Vorgehen führt zu einem stufenweisen Vergleich der Kosten des einzelnen Erwerbsvorganges mit dem prozentualen Anteil des Erwerbers am beizulegenden Zeitwert der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt des jeweils bedeutenden Teilerwerbschrittes.
37. Wird ein Unternehmen sukzessive erworben, kann es vorkommen, dass die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden im Zeitablauf variieren. Werden sämtliche identifizierbare Vermögenswerte und Schulden im Zusammenhang mit dem Erwerb zu jedem Zeitpunkt des sukzessiven Erwerbes jeweils zu beizulegenden Zeitwerten neu angepasst, so ist jede sich ergebende Anpassung in Bezug auf den vorher gehaltenen Anteil des Erwerbers eine Neubewertung, die auch bilanziell als Neubewertung behandelt wird.
38. Bevor die Bedingungen eines Unternehmenserwerbes erfüllt sind, kann eine Transaktion auch als Anteil an einem assoziierten Unternehmen betrachtet werden und muss dann mittels der Equity-Methode gemäß IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, bilanziert werden. In diesem Fall werden die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen, identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden und der sich ergebende Geschäfts- oder Firmenwert oder negative Unterschiedsbetrag unter Zugrundelegung des Tages bestimmt, an dem die Equity-Methode angewendet wurde. Falls Anteile bisher nicht als Anteile an einem assoziierten Unternehmen zu qualifizieren waren, sind die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden zu den Tagen der wesentlichen Erwerbsschritte zu bestimmen, und der Geschäfts- oder Firmenwert oder der negative Unterschiedsbetrag wird ab dem Tag des Unternehmenserwerbes angesetzt.

Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der übernommenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden

39. Grundsätzliche Anwendungsleitlinien zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden sehen folgende Bewertung vor:
- (a) börsengängige Wertpapiere zu ihren aktuellen Börsenkursen;
 - (b) nicht börsengängige Wertpapiere zu geschätzten Werten, die Aspekte wie Kurs-Gewinn-Verhältnisse, Dividendenrenditen und erwartete Wachstumsraten von vergleichbaren Wertpapieren ähnlicher Unternehmen mit vergleichbaren Charakteristika berücksichtigen;
 - (c) Forderungen zum Barwert, bei der Diskontierung sind angemessene, derzeit gültige Marktzinsen zu Grunde zu legen. Zudem sind Abzüge für Uneinbringlichkeit und Eintreibungskosten anzusetzen, falls dies notwendig sein sollte. Eine Diskontierung kurzfristiger Forderungen ist dann nicht notwendig, wenn der Unterschied zwischen Nominalwert und Barwert unwesentlich ist;

- (d) Vorräte:
- (i) Fertigerzeugnisse und Handelswaren zu Verkaufspreisen, abzüglich (a) der Kosten der Veräußerung und (b) einer vernünftigen Gewinnspanne für die Verkaufsbemühungen des Erwerbers in Anlehnung an den Gewinn für ähnliche Fertigerzeugnisse und Handelswaren;
 - (ii) unfertige Erzeugnisse zu Verkaufspreisen der Fertigerzeugnisse, abzüglich (a) der noch anfallenden Kosten bis zur Fertigstellung und (b) der Kosten der Veräußerung und (c) einer vernünftigen Gewinnspanne für den Verkauf und die Fertigstellung des Produktes und die Verkaufsbemühungen des Erwerbers in Anlehnung an den Gewinn für ähnliche Fertigerzeugnisse; und
 - (iii) Rohstoffe zu aktuellen Wiederbeschaffungskosten;
- (e) Grundstücke und Gebäude mit dem beizulegenden Zeitwert;
- (f) technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung im Normalfall zu geschätzten Marktwerten. Gibt es wegen des sehr speziellen Charakters der technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung oder der seltenen Veräußerung solcher Gegenstände, es sei denn, sie sind Teil eines fortgeführten Geschäftsbereiches, keinen substantziellen Hinweis für einen Marktwert, so werden die technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung zu abgeschriebenen Wiederbeschaffungskosten bewertet;
- (g) immaterielle Vermögenswerte werden gemäß IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte, zu beizulegenden Zeitwerten bestimmt:
- (i) durch Rückgriff auf einen aktiven Markt, wie in IAS 38 definiert; und
 - (ii) wenn kein aktiver Markt existiert, bildet der Betrag die Basis, den das Unternehmen auf der Grundlage der besten verfügbaren Informationen unter Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern gezahlt hätte (siehe IAS 38 für weitere Informationen bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswertes);
- (h) der Saldo aus dem für Leistungen an Arbeitnehmer angelegten Vermögen, abzüglich Schulden für leistungsorientierte Pläne, zum Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung, abzüglich des beizulegenden Zeitwertes aller Vermögenswerte, die zur Deckung der Pläne angesetzt sind. Ein Vermögenswert darf indes nur dann angesetzt werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass der Vermögenswert dem Unternehmen in der Form von Rückerstattungen aus dem Plan, oder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen zur Verfügung stehen wird;
- (i) Steueransprüche und steuerliche Schulden zu dem Wert der künftigen Steuerentlastung oder zu dem Wert der künftig zu zahlenden Steuern, beurteilt unter Berücksichtigung künftiger Gewinne und Verluste aus Sicht der neuen wirtschaftlichen Einheit, die sich aus dem Erwerb ergibt. Steueransprüche und steuerliche Schulden werden festgelegt, nachdem die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden zu ihren beizulegenden Zeitwerten bewertet wurden, und werden nicht abgezinst. Die Steueransprüche beinhalten alle latenten Steueransprüche des erwerbenden Unternehmens, die vor dem Unternehmenszusammenschluss noch nicht bilanziert waren, aber infolge des Unternehmenszusammenschlusses inzwischen die Ansatzkriterien erfüllen, die in IAS 12, Ertragsteuern, dargelegt wurden;
- (j) Schulden wie Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung, andere kurzfristige Verbindlichkeiten und Wechselverbindlichkeiten, langfristige Verbindlichkeiten, Rückstellungen und sonstige Verpflichtungen zu den Barwerten, die unter Berücksichtigung angemessener, derzeit gültiger Marktzinsen aufgewendet werden müssten, um die Schulden zu begleichen. Eine Diskontierung kurzfristiger Schulden ist indes dann nicht notwendig, wenn der Unterschied zwischen Nominalwert und Barwert der Schuld unwesentlich ist; und
- (k) belastende Verträge und andere identifizierbare Schulden des erworbenen Unternehmens, zu den Barwerten, die aufgewendet werden müssten, um den Verpflichtungen zu entsprechen. Dabei sind angemessene, derzeit gültige Marktzinsen zu Grunde zu legen; und
- (l) Rückstellungen sind für die Beendigung oder die Verringerung von Aktivitäten gemäß Paragraph 31 in der Höhe des Betrages, der sich nach IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, bestimmt, zu bilden.

Einige der oben genannten Leitlinien schreiben die Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte durch Diskontierung vor. Wenn die Richtlinien eine Diskontierung nicht ausdrücklich vorsehen, liegt es im Ermessen des Bilanzierenden, die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden zu diskontieren oder nicht.

IAS 22

40. **Wenn der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes nicht durch Rückgriff auf einen aktiven Markt (definiert in IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte) bewertet werden kann, ist der anzusetzende Betrag des immateriellen Vermögenswertes am Tag des Unternehmenserwerbes auf den Betrag begrenzt, welcher keinen negativen Unterschiedsbetrag aus dem Unternehmenserwerb entstehen lässt oder diesen erhöht (siehe Paragraph 59).**

Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Unternehmenserwerb

Ansatz und Bewertung

41. **Ein Überschuss der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes über den vom Erwerber, zum Tage des Tauschvorganges, erworbenen Anteil an den beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden ist als Geschäfts- oder Firmenwert zu bezeichnen und als Vermögenswert anzusetzen.**
42. Ein sich aus dem Erwerb ergebender Geschäfts- oder Firmenwert stellt eine Zahlung des Erwerbers dar, mit der er künftigen wirtschaftlichen Nutzen antizipiert. Künftiger wirtschaftlicher Nutzen kann sich aus Synergien zwischen den erworbenen, identifizierbaren Vermögenswerten ergeben oder aus Vermögenswerten, welche einzeln nicht in der Bilanz angesetzt werden dürfen, für die der Erwerber aber beim Erwerb bereit ist, etwas zu bezahlen.
43. **Der Geschäfts- oder Firmenwert ist zu Anschaffungskosten minus kumulierte Abschreibung und kumulierte Wertminderungsaufwendungen auszuweisen.**

Abschreibung

44. **Der Geschäfts- oder Firmenwert ist planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Abschreibungsperiode hat der bestmöglichen Schätzung des Zeitraums zu entsprechen, während welchem dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen zufließt. Es besteht die widerlegbare Vermutung, dass die Nutzungsdauer vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes 20 Jahre nicht überschreitet.**
45. **Die Abschreibungsmethode ist nach dem erwarteten Wertverzehr des aus dem Geschäfts- oder Firmenwertes resultierenden künftigen wirtschaftlichen Nutzens zu bestimmen. Die lineare Abschreibungsmethode ist anzuwenden bis überzeugende substanzielle Hinweise auftreten, dass eine andere Methode unter den bestehenden Umständen ein angemesseneres Ergebnis erzielt.**
46. **Die Abschreibung ist in jeder Periode als Aufwand auszuweisen.**
47. Im Zeitablauf verringert sich der Geschäfts- oder Firmenwert, reflektiert durch die Tatsache, dass sein Nutzenpotenzial abnimmt. In manchen Fällen scheint der Geschäfts- oder Firmenwert im Laufe der Zeit nicht abzunehmen. Der Grund hierfür ist, dass das Potenzial wirtschaftlichen Nutzens, welches ursprünglich erworben wurde, Schritt für Schritt durch selbsterzeugtes Potenzial wirtschaftlichen Nutzens ersetzt wird. Mit anderen Worten wird der erworbene Geschäfts- oder Firmenwert durch selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert ersetzt. IAS 38 verbietet den Ansatz von selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögenswert. Daher erscheint es sachgerecht, den Geschäfts- oder Firmenwert planmäßig über die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer abzuschreiben.
48. Die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes kann unter Berücksichtigung folgender Faktoren abgeschätzt werden:
- die Art und die voraussichtliche Lebensdauer des erworbenen Geschäftszweiges;
 - die Stabilität und die voraussichtliche Lebensdauer des Industriezweiges auf den sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht;
 - öffentlich zugängliche Information über die Charakteristik des Geschäfts- oder Firmenwertes in ähnlichen Geschäfts- oder Industriezweigen und typischen Lebenszyklen ähnlicher Geschäftszweige;
 - die Auswirkungen von Produktveralterung, Verschiebungen der Nachfrage und anderer wirtschaftlicher Faktoren des erworbenen Geschäftszweiges;

- (e) die erwartete verbleibende Dienstzeit von Schlüsselpersonen oder Gruppen von Angestellten, und ob der erworbene Geschäftszweig unter einem anderen Management effizient geführt werden könnte;
 - (f) die Höhe der Erhaltungsausgaben oder der benötigten Finanzierung, die zur Erzielung des erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzens des erworbenen Unternehmens erforderlich ist und die Fähigkeit und Absicht des Unternehmens, dies zu tun;
 - (g) erwartete Reaktionen von Wettbewerbern oder potenziellen Wettbewerbern; sowie
 - (h) die Periode der Übernahme der Beherrschung über den erworbenen Geschäftszweig, und rechtliche, gesetzliche oder vertragliche Bestimmungen, welche seine Nutzungsdauer beeinflussen.
49. Da der Geschäfts- oder Firmenwert, neben anderen Sachverhalten, künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus Synergieeffekten oder Vermögenswerten, die nicht einzeln angesetzt werden dürfen, darstellt, ist es schwierig, die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes zu schätzen. Schätzungen seiner Lebensdauer werden umso unzuverlässiger, je länger die Nutzungsdauer wird. Dieser Standard geht von der Annahme aus, dass die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes im Normalfall zwanzig Jahre vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes nicht überschreitet.
50. In seltenen Fällen können überzeugende substanzielle Hinweise vorliegen, dass sich die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes über einen bestimmten Zeitraum von mehr als zwanzig Jahren erstreckt. Obwohl es schwer ist Beispiele zu finden, könnte dies der Fall sein, wenn sich der Geschäfts- oder Firmenwert eindeutig auf einen identifizierbaren Vermögenswert oder eine Gruppe von Vermögenswerten bezieht. In diesen Fällen ist die Annahme, dass die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes zwanzig Jahre nicht überschreitet, widerlegt und das Unternehmen:
- (a) schreibt den Geschäfts- oder Firmenwert über die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer ab;
 - (b) schätzt den erzielbaren Betrag mindestens einmal jährlich, um einen Wertminderungsaufwand zu bestimmen (siehe Paragraph 56); und
 - (c) macht Angaben zu den Gründen, welche die Annahme widerlegten und dem/den Faktor(en), der/die bei der Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwertes eine wichtige Rolle gespielt hat/haben (siehe Paragraph 88(b)).
51. Die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes ist immer begrenzt. Die Unsicherheit zwingt dazu, die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes vorsichtig, aber nicht unrealistisch kurz zu schätzen.
52. Es wird selten, wenn überhaupt, einen überzeugenden substanziellen Hinweis bei der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes für eine andere als die lineare Abschreibungsmethode geben, insbesondere wenn die Höhe der kumulierten Abschreibungen bei einer anderen Methode niedriger als bei der linearen Methode ist. Die Abschreibungsmethode ist von Periode zu Periode stetig anzuwenden, es sei denn, dass die aus dem Geschäfts- oder Firmenwert resultierende Struktur des zukünftigen, erwarteten wirtschaftlichen Nutzens ändert.
53. Bei der Bilanzierung eines Unternehmenserwerbes können Umstände bestehen, in denen der Geschäfts- oder Firmenwert aus dem Unternehmenserwerb keinen künftigen wirtschaftlichen Nutzen für den Erwerber reflektiert. Zum Beispiel, wenn sich seit den Verhandlungen über die Gegenleistungen für den Unternehmenserwerb herausgestellt hat, dass die mit dem Erwerb des identifizierbaren Reinvermögens erwarteten Mittelzuflüsse nicht so hoch sind wie erwartet. In diesem Fall überprüft das Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert auf Wertminderung gemäß IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, und weist diesen Wertminderungsaufwand entsprechend aus.
54. ***Der Abschreibungszeitraum und die Abschreibungsmethode sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen. Wenn sich die erwartete Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes in bedeutendem Maße von den vorherigen Schätzungen unterscheidet, dann ist der Abschreibungszeitraum entsprechend zu ändern. Wenn sich die Struktur des voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Geschäfts- oder Firmenwert ändert, ist die Methode zu ändern um der veränderten Struktur zu entsprechen. Solche Änderungen sind zu behandeln wie die Änderungen von Schätzungen gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, durch Anpassung der Höhe der Abschreibungen jetziger und künftiger Perioden.***

IAS 22

Erzielbarkeit des Buchwertes — Wertminderungsaufwendungen

55. Um festzustellen ob der Geschäfts- oder Firmenwert wertgemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, an. IAS 36 erläutert wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes bestimmt und wann der Wertminderungsaufwand erfasst oder wert aufgeholt wird.
56. **Zusätzlich zu den Anforderungen von IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, hat das Unternehmen mindestens einmal am Ende des Geschäftsjahres den erzielbaren Betrag des Geschäfts- oder Firmenwertes gemäß IAS zu schätzen, der über einen Zeitraum von mehr als zwanzig Jahren vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes abgeschrieben wird auch wenn es keinen Anhaltspunkt dafür gibt, dass er wertgemindert ist.**
57. Manchmal ist es schwer festzustellen, ob der Geschäfts- oder Firmenwert wertgemindert ist, insbesondere wenn die Nutzungsdauer sehr hoch ist. Als Konsequenz ist nach diesem Standard mindestens einmal jährlich die Berechnung des erzielbaren Betrages für den Geschäfts- oder Firmenwert durchzuführen, wenn dessen Nutzungsdauer zwanzig Jahre vom Zeitpunkt des erstmaligen Ausweises überschreitet.
58. Die Anforderung an eine jährliche Überprüfung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf Wertminderung besteht, wenn die gegenwärtig geschätzte Gesamtnutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes zwanzig Jahre überschreitet. Deshalb ist der Geschäfts- oder Firmenwert, wenn die Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des erstmaligen Ausweises auf weniger als zwanzig Jahre geschätzt wurde, sich aber nachträglich auf über zwanzig Jahre vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes erhöht hat, ist er von dem Unternehmen durch eine nach Paragraph 56 geforderte Überprüfung auf Wertminderung zu prüfen und die in Paragraph 88(b) geforderten Angaben zu machen.

Negativer Unterschiedsbetrag bei einem Unternehmenserwerb

Ansatz und Bewertung

59. **Jeder Überschuss des Anteiles des Erwerbers am Tag des Tauschvorgangs an den beizulegenden Zeitwerten der erworbenen, identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden über die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes sind als negativer Unterschiedsbetrag auszuweisen.**
60. Das Vorhandensein eines negativen Unterschiedsbetrages könnte darauf hindeuten, dass die identifizierbare Vermögenswerte überbewertet und identifizierbare Schulden nicht berücksichtigt oder unterbewertet wurden. Es ist wichtig zu Gewähr leisten, dass dies nicht der Fall ist, bevor der negative Unterschiedsbetrag ausgewiesen wird.
61. **In dem Maße, in dem sich der negative Unterschiedsbetrag auf die Erwartung künftiger Verluste und Aufwendungen bezieht, welche im Plan des erwerbenden Unternehmens für den Unternehmenserwerb verlässlich zu bewerten sind, aber nicht identifizierbare Schulden zum Erwerbszeitpunkt darstellen (siehe Paragraph 26), ist dieser Teil des negativen Unterschiedsbetrages in der Gewinn- und Verlustrechnung als Ertrag zu dem Zeitpunkt zu erfassen, an dem die künftigen Verluste und Aufwendungen anfallen. Wenn diese identifizierbaren künftigen Verluste und Aufwendungen nicht in der erwarteten Periode anfallen, ist der negative Unterschiedsbetrag gemäß Paragraph 62 (a) und (b) zu behandeln.**
62. **In dem Maße, in dem sich der negative Unterschiedsbetrag nicht auf die identifizierbaren, erwarteten, künftigen Verluste und Aufwendungen, die zum Erwerbszeitpunkt verlässlich zu bewerten sind, bezieht, ist der negative Unterschiedsbetrag wie folgt als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen:**
- (a) **der Betrag des negativen Unterschiedsbetrages, der nicht die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht monetären Vermögenswerte überschreitet, ist planmäßig als Ertrag über die gewichtete, durchschnittliche Nutzungsdauer des identifizierbaren, erworbenen abschreibbaren/amortisierbaren Vermögenswertes zu erfassen; und**
- (b) **der Betrag des negativen Unterschiedsbetrages, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen, identifizierbaren nicht monetären Vermögenswerte überschreitet, ist sofort als Ertrag zu erfassen.**
63. In dem Maße, in dem sich der negative Unterschiedsbetrag nicht auf Erwartungen künftiger Verluste und Aufwendungen bezieht, welche in dem Plan des erwerbenden Unternehmens für den Unternehmenserwerb enthalten und verlässlich bewertet werden können, ist der negative Unterschiedsbetrag ein Gewinn, der als Ertrag erfasst wird, wenn der in den erworbenen, identifizierbaren, abschreibbaren/amortisierbaren Vermögenswerten enthaltene wirtschaftliche Nutzen verbraucht ist. Im Falle eines monetären Vermögenswertes ist der Gewinn sofort als Ertrag zu erfassen.

A u s w e i s

64. **Der negative Unterschiedsbetrag ist als Abzug von den Vermögenswerten des berichtenden Unternehmens in der gleichen Bilanzgliederungsgruppe wie der Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen.**

Anpassungen der Gegenleistung für den Erwerb abhängig von künftigen Ereignissen

65. **Wenn die Vereinbarung über den Unternehmenserwerb eine Anpassung der Gegenleistung für den Erwerb, abhängig von einem oder mehreren künftigen Ereignissen, vorsieht, so ist der Betrag der Anpassung in die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes zum Erwerbszeitpunkt einzubeziehen, wenn die Anpassung wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich bewertet werden kann.**
66. Die Vereinbarung über den Unternehmenserwerb kann Bestimmungen enthalten, nach denen die Gegenleistung für einen Unternehmenserwerb abhängig vom Eintritt eines oder mehrerer künftiger Ereignisse angepasst wird. Die Anpassungen können von einem bestimmten Erfolgsniveau, welches in Zukunft beizubehalten oder zu erreichen ist, oder von einem beizubehaltenden Börsenpreis der als Teil des Kaufpreises ausgegebenen Wertpapiere, abhängig sein.
67. Bei erstmaliger Bilanzierung des Unternehmenserwerbes ist es im Regelfall möglich, den Betrag der Anpassungen der Gegenleistung für den Erwerb zu schätzen, obwohl eine gewisse Unsicherheit besteht, welche jedoch nicht die Verlässlichkeit der Information beeinträchtigt. Tritt das künftige Ereignis nicht ein oder muss die Schätzung revidiert werden, so müssen die Anschaffungskosten des Erwerbes angepasst werden. Zudem müssen die Auswirkungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder den negativen Unterschiedsbetrag berücksichtigt werden.

Nachträgliche Änderungen der Anschaffungskosten

68. **Die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes sind anzupassen, wenn eine Bedingung, von der der Betrag der Gegenleistung für den Erwerb abhängt, nach dem Zeitpunkt des Erwerbes eingetreten ist, so dass die Bezahlung des Betrages wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich geschätzt werden kann.**
69. Die Bedingungen eines Unternehmenserwerbes können eine Anpassung der Gegenleistung für den Erwerb für den Fall vorsehen, dass die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des erworbenen Unternehmens ein vorher vereinbartes Niveau übersteigen oder nicht erreichen. Wenn diese nachträgliche Anpassung wahrscheinlich wird und der entsprechende Betrag verlässlich geschätzt werden kann, so hat der Erwerber diese zusätzliche Gegenleistung als Anpassung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes, mit den Auswirkungen für den Geschäfts- oder Firmenwert oder negativen Unterschiedsbetrag, zu behandeln.
70. Unter gewissen Umständen wird vom Erwerber verlangt, als Kompensation nachträgliche Zahlungen an den Verkäufer zu entrichten, wenn sich der Wert der für den Unternehmenserwerb entrichteten Leistung reduziert hat. Dies kann der Fall sein, wenn der Erwerber eines Unternehmens den Wert der als Gegenleistung ausgegebenen Wertpapiere zu garantieren hat, und wenn der Käufer weitere Wertpapiere zum Ausgleich für die ursprünglich festgesetzten Anschaffungskosten ausgeben muss. In solchen Fällen werden die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes nicht erhöht und folglich auch nicht der Geschäfts- oder Firmenwert oder negative Unterschiedsbetrag angepasst. Vielmehr stellt die zusätzliche Ausgabe von Wertpapieren ein verringertes Aufgeld oder einen zusätzlichen Abschlag auf die ursprüngliche Ausgabe der Wertpapiere dar.

Nachträgliche Identifizierung oder Bewertungsänderungen von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden ⁽³⁾

71. **Erworbene identifizierbare Vermögenswerte und Schulden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Unternehmenserwerbes die Kriterien des Paragraphen 26 für einen gesonderten Ansatz nicht erfüllen, sind nachträglich zu bilanzieren, wenn sie die Kriterien erfüllen. Die Buchwerte der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden sind dann anzupassen, falls sich nach dem Erwerb zusätzliche substanzielle Hinweise zeigen, welche die Schätzung der Beträge erleichtern, die diesen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Unternehmenserwerbes zugewiesen wurden. Falls notwendig, ist eine Anpassung des dem Geschäfts- oder Firmenwert oder dem negativen Unterschiedsbetrag entsprechenden Betrages bis zu dem Maße durchzuführen, dass:**
- (a) **die Anpassung den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes nicht über den erzielbaren Betrag erhöht, wie in IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, beschrieben; und**

⁽³⁾ Siehe auch: SIC-22: Unternehmenszusammenschlüsse — Nachträgliche Anpassung der ursprünglich erfassten beizulegenden Zeitwerte und des Geschäfts- oder Firmenwertes.

IAS 22

- (b) *solche Anpassungen bis zum Ende des ersten auf den Erwerb folgenden Geschäftsjahrs erfolgen (außer bei Ansatz einer identifizierbaren Schuld entsprechend Paragraph 31, unter Berücksichtigung des in Paragraph 31(c) beschriebenen Zeitrahmens);*

ansonsten sind die Anpassungen der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden erfolgswirksam als Aufwand oder Ertrag zu erfassen.

72. Es kann vorkommen, dass identifizierbare Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt nicht bilanziert wurden, weil sie die Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden nicht erfüllten oder weil der Erwerber zum Erwerbszeitpunkt von ihrer Existenz nichts wusste. Gleichermaßen sind die den identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt zugemessenen beizulegenden Zeitwerte anzupassen, falls sich zusätzliche substantielle Hinweise zeigen, welche die Schätzung der Beträge erleichtern, die diesen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt zugewiesen wurden. Werden nach der ersten auf den Unternehmenserwerb folgenden Berichtsperiode (ausgenommen Zwischenberichtsperioden) Vermögenswerte und Schulden angesetzt oder werden die Buchwerte nach diesem Zeitpunkt angepasst, so ist dies als Aufwand oder Ertrag der Periode und nicht als Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des negativen Unterschiedsbetrages zu bilanzieren. Diese in ihrer Länge zwar willkürliche Zeitgrenze verhindert jedoch, dass der Geschäfts- oder Firmenwert oder der negative Unterschiedsbetrag über einen unbegrenzten Zeitraum geändert wird.
73. Gemäß Paragraph 71 wird der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes (negativer Unterschiedsbetrag) angepasst, wenn beispielsweise ein Wertminderungsaufwand vor Ende der ersten auf den Erwerb folgenden Berichtsperiode bei einem erworbenen, identifizierbaren Vermögenswert auftritt, und sich der Wertminderungsaufwand nicht auf spezielle Ereignisse oder Veränderungen der Umstände nach dem Erwerbszeitpunkt bezieht.
74. Stellt sich nach dem Erwerb, aber vor Beendigung der ersten auf den Erwerb folgenden Berichtsperiode heraus, dass eine bereits zum Erwerbszeitpunkt bestehende Schuld oder ein Wertminderungsaufwand, welcher sich nicht auf spezielle Ereignisse oder Veränderungen der Umstände nach dem Erwerbszeitpunkt bezieht, besteht, über die der Erwerber zum Tage des Unternehmenserwerbes nichts wusste, so darf der Geschäfts- oder Firmenwert nicht über seinen erzielbaren Betrag, bestimmt gemäß IAS 36, erhöht werden.
75. ***Falls für die Beendigung oder die Verringerung von Aktivitäten des erworbenen Unternehmens gemäß Paragraph 31 Rückstellungen gebildet wurden, sind diese aufzulösen wenn, und nur wenn:***
- (a) *der Abfluss des wirtschaftlichen Nutzens nicht länger wahrscheinlich ist; oder*
- (b) *der detaillierte formale Plan nicht;*
- (i) *so umgesetzt wird, wie es geplant war; oder*
- (ii) *innerhalb der geplanten Zeit umgesetzt wurde.*

Eine solche Auflösung einer Rückstellung stellt eine Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des negativen Unterschiedsbetrages (Minderheitsanteile, falls vorhanden) dar, so dass als Konsequenz kein Ertrag oder Aufwand erfasst wird. Mit dem angepassten negativen Unterschiedsbetrag ist gemäß Paragraph 62 (a) und (b) zu verfahren.

76. Im Normalfall ist keine nachträgliche Anpassung der entsprechend Paragraph 31 gebildeten Rückstellung nötig, da der detaillierte formale Plan erforderlich ist, um alle Ausgaben bestimmen zu können, die getätigt werden. Wenn die Ausgaben nicht in der erwarteten Periode angefallen sind, oder es nicht länger erwartet wird, dass sie anfallen, ist es notwendig, die Rückstellung für die Beendigung oder die Reduzierung von Aktivitäten des erworbenen Unternehmens, mit einer entsprechenden Anpassung an die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwertes oder negativen Unterschiedsbetrages (und Minderheitsanteile, falls vorhanden), anzupassen. Falls nachträglich eine Verpflichtung entsteht, welche gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, zu berücksichtigen ist, hat das Unternehmen einen entsprechenden Aufwand auszuweisen.

INTERESSENZUSAMMENFÜHRUNGEN

Bilanzierung von Interessenzusammenführungen

77. ***Eine Interessenzusammenführung ist nach der Interessenzusammenführungsmethode, wie sie in den Paragraphen 78, 79 und 82 beschrieben wird, zu bilanzieren.***

78. **Bei der Interessenzusammenführungsmethode sind die Posten der Abschlüsse der sich zusammenschließenden Unternehmen für die Berichtsperiode des Zusammenschlusses und für alle vergleichbaren, veröffentlichten Perioden im Abschluss der sich zusammenschließenden Unternehmen so zusammenzufassen, als habe der Zusammenschluss bereits zu Beginn der frühesten dargestellten Periode bestanden. In den Abschluss eines Unternehmens sind keine Interessenzusammenführungen aufzunehmen, an der das Unternehmen beteiligt ist, falls der Tag der Interessenzusammenführung nach dem Stichtag der letzten Bilanz liegt, die in den Abschluss einbezogen wurde.**
79. **Jeder Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des ausgegebenen gezeichneten Kapitals zuzüglich einer zusätzlichen Gegenleistung in Form von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten, sowie dem Betrag, der für das erworbene gezeichnete Kapital angesetzt wurde, ist mit dem Eigenkapital zu verrechnen.**
80. Dem wirtschaftlichen Gehalt einer Interessenzusammenführung entsprechend hat kein Unternehmenserwerb stattgefunden, und Risiken und Nutzen werden weiterhin gemeinsam geteilt wie vor dem Unternehmenszusammenschluss. Die Verwendung der Interessenzusammenführungsmethode erkennt dieses an, indem die Bilanzierung für das zusammengeschlossene Unternehmen so durchgeführt wird, als ob die getrennten Geschäfte wie vorher fortgeführt werden, obwohl sie nun gemeinschaftlich besessen und geführt werden. Daher sind nur minimale Änderungen notwendig, um die einzelnen Abschlüsse zusammenzufassen.
81. Da eine Interessenzusammenführung eine zusammengeschlossene Einheit zur Folge hat, hat diese Einheit die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu vereinheitlichen. Daher setzt die zusammengeschlossene Einheit die Vermögenswerte, die Schulden und das Eigenkapital zu den bestehenden Buchwerten an und passt diese nur an, um die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der zusammengeschlossenen Unternehmen zu vereinheitlichen und diese Methoden auf alle vorgelegten Berichtsperioden anzuwenden. Es erfolgt kein Ansatz eines neuen Geschäfts- oder Firmenwertes oder negativen Unterschiedsbetrages. Gleichmaßen sind die Auswirkungen aller vor oder nach der Interessenzusammenführung stattgefundenen Transaktionen zwischen den am Unternehmenszusammenschluss beteiligten Unternehmen zwecks Erstellung des Abschlusses der zusammengeschlossenen Einheit zu eliminieren.
82. **Ausgaben im Zusammenhang mit der Durchführung des Zusammenschlusses sind als Aufwendungen der Periode, in der sie anfallen, erfolgswirksam zu erfassen.**
83. Ausgaben im Zusammenhang mit der Durchführung des Zusammenschlusses beinhalten Registrierungsgebühren, Aufwand für die Information der Anteilseigner, Beratergebühren, Gehälter und andere Aufwendungen für die Dienstleistungen von Angestellten, die am Zustandekommen des Unternehmenszusammenschlusses beteiligt waren. Dazu zählen auch Aufwendungen oder Verluste, die durch die Zusammenführung der Geschäftstätigkeit der vormalig getrennten Unternehmen entstanden sind.

SÄMTLICHE UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSE

Ertragsteuern

84. In einigen Ländern kann die Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen im Abschluss von der Behandlung gemäß den länderspezifischen ertragsteuerrechtlichen Vorschriften abweichen. Aktivishe oder passivishe latente Steuern sind gemäß IAS 12, Ertragsteuern, zu bilanzieren.
85. Der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrages oder anderer latenter Steueransprüche eines erworbenen Unternehmens, der zum Erwerbszeitpunkt vom Erwerber nicht als identifizierbarer Vermögenswert bilanziert wurde, kann nachträglich realisiert werden. In diesem Fall hat der Erwerber den Nutzen als Ertrag, gemäß IAS 12, Ertragsteuern, zu erfassen. Zusätzlich hat das erwerbende Unternehmen:
- (a) den Bruttobuchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes und die damit verbundenen kumulierten Abschreibungen auf die Beträge anzupassen, die angesetzt worden wären, wenn der latente Steueranspruch zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses als identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre; und
 - (b) die Verringerung des Nettobuchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes als Aufwand zu erfassen.

Diese Vorgehensweise führt jedoch weder zu einem verbleibenden negativen Unterschiedsbetrag noch wird der Buchwert eines verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages erhöht.

IAS 22

ANGABEN

86. Für sämtliche Unternehmenszusammenschlüsse sind im Abschluss für die Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss erfolgt ist, folgende Angaben erforderlich:
- (a) Namen und Beschreibungen der zusammengeschlossenen Unternehmen;
 - (b) die für den Zusammenschluss angewandte Bilanzierungsmethode;
 - (c) der für die Bilanzierung maßgebliche Zeitpunkt der Wirksamkeit des Zusammenschlusses; und
 - (d) die Geschäftsbereiche, die nach dem Unternehmenszusammenschluss gemäß der Entscheidung des Unternehmens nicht weitergeführt werden sollen.
87. Für Unternehmenszusammenschlüsse, die als Unternehmenserwerb zu qualifizieren sind, im Abschluss der Berichtsperiode, in der der Unternehmenserwerb erfolgt ist, folgende Angaben erforderlich:
- (a) der Prozentsatz der erworbenen Stimmrechtsaktien; und
 - (b) die Anschaffungskosten und eine Beschreibung der bezahlten oder eventuell noch zu erbringenden Gegenleistung.
88. Für den Geschäfts- oder Firmenwert ist im Abschluss anzugeben:
- (a) der angenommene Abschreibungszeitraum;
 - (b) wenn der Geschäfts- oder Firmenwert über mehr als zwanzig Jahre abgeschrieben wird, die Gründe warum die Annahme, dass die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes zwanzig Jahre vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes nicht überschreitet, widerlegt wurde. Bei Angabe dieser Gründe hat das Unternehmen die Faktoren zu beschreiben, die eine bedeutende Rolle bei der Bestimmung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes gespielt haben;
 - (c) bei nicht linearer Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes die Angabe der gewählten Methode nebst einer Begründung, warum die gewählte Methode sachgerechter als die lineare Abschreibung ist; und
 - (d) der oder die Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung, in denen die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes enthalten ist; und
 - (e) eine Überleitungsrechnung, welche die Entwicklung des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes zu Beginn und zum Ende der gesamten Berichtsperiode zeigt, unter Angabe:
 - (i) des Bruttobetrages und der kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn der Berichtsperiode;
 - (ii) jeglichen zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode auszuweisen ist;
 - (iii) jeglicher Korrekturen auf Grund nachträglich identifizierter Vermögenswerte und Schulden oder nachträglicher Bewertungsänderungen von identifizierbaren Vermögenswerten oder Schulden;
 - (iv) jeglichen Geschäfts- oder Firmenwertes, welcher auf Grund der Veräußerung des gesamten oder eines Teils des Geschäftszweiges zu dem er gehörte, während der Berichtsperiode ausgebucht wurde;
 - (v) der Abschreibung, die während der Berichtsperiode auszuweisen war;
 - (vi) des Wertminderungsaufwandes, der während der Berichtsperiode gemäß IAS 36 auszuweisen war (falls vorhanden);
 - (vii) des Wertminderungsaufwandes, der während der Berichtsperiode ausgebucht wurde (falls vorhanden);
 - (viii) andere Veränderungen des Buchwertes während der Berichtsperiode (falls vorhanden); und
 - (ix) des Bruttobetrages und der kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zum Ende der Berichtsperiode.

Vergleichsinformationen sind nicht nötig.

89. Wenn ein Unternehmen den/die Einflussfaktor(en) beschreibt, der/die eine bedeutende Rolle bei der Bestimmung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes spielte(n), welcher über einen Zeitraum von mehr als zwanzig Jahren abgeschrieben wird, ist die Liste der in Paragraph 48 beschriebenen Einflussfaktoren zu verwenden.
90. Ein Unternehmen hat zusätzlich zu den Angaben bezüglich des wertgeminderten Geschäfts- oder Firmenwertes gemäß IAS 36 die nach Paragraph 88 (e)(vi) und (vii) notwendigen Angaben zu machen.
91. **Zum negativen Unterschiedsbetrag sind folgende Angaben im Abschluss zu machen:**
- (a) **in dem Maße, in dem der negative Unterschiedsbetrag entsprechend Paragraph 61 berücksichtigt ist, eine Beschreibung, die Höhe und der Zeitpunkt des künftigen wirtschaftlichen Verlustes und der Aufwendungen;**
 - (b) **die Berichtsperiode(n) über die der negative Unterschiedsbetrag als Ertrag erfasst wird;**
 - (c) **der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung in dem/denen der negative Unterschiedsbetrag als Ertrag erfasst wird; und**
 - (d) **eine Überleitungsrechnung, welche die Entwicklung des Buchwertes des negativen Unterschiedsbetrages zu Beginn und zu Ende der gesamten Berichtsperiode zeigt, unter Angabe:**
 - (i) **des Bruttobetrag des negativen Unterschiedsbetrages und des kumulierten Betrages des negativen Unterschiedsbetrages, der bereits erfolgswirksam als Ertrag erfasst wurde, zu Beginn der Berichtsperiode;**
 - (ii) **jeglichen zusätzlichen negativen Unterschiedsbetrages, der während der Berichtsperiode auszuweisen war;**
 - (iii) **jeglicher Korrekturen auf Grund nachträglich identifizierter Vermögenswerte und Schulden oder nachträglicher Bewertungsänderungen von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden;**
 - (iv) **jeglichen negativen Unterschiedsbetrages, welcher auf Grund der Veräußerung des gesamten oder eines Teils des Geschäftszweiges zu dem er gehörte, ausgebucht wurde;**
 - (v) **des negativen Unterschiedsbetrages, der als Ertrag erfasst wurde, welcher den gemäß Paragraph 61 ausgewiesenen Teil des Geschäfts- oder Firmenwertes erkennen lässt (falls vorhanden);**
 - (vi) **anderer Veränderungen des Buchwertes während der Berichtsperiode (falls vorhanden); und**
 - (vii) **des Bruttobetrag des negativen Unterschiedsbetrages und des kumulierten Betrages des negativen Unterschiedsbetrages, der bereits erfolgswirksam als Ertrag erfasst wurde, zum Ende der Berichtsperiode.**

Vergleichsinformationen sind nicht nötig.

92. **Die Angabevorschriften von IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, finden Anwendung bei der nach Paragraph 31 für die Beendigung oder die Verringerung von Aktivitäten des erworbenen Unternehmens gebildeten Rückstellungen. Diese Rückstellungen sind als getrennte Gruppe für den Zweck der Angabe gemäß IAS 37 zu führen. Zusätzlich ist die Summe des Buchwertes dieser Rückstellungen für jeden einzelnen Unternehmenszusammenschluss getrennt anzugeben.**
93. **Bei einem Unternehmenserwerb ist anzugeben und zu begründen, ob die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden oder die Gegenleistung für den Erwerb am Ende der Berichtsperiode, in der der Unternehmenserwerb stattfand, nur vorläufig bestimmt werden können. Spätere Änderungen derartiger vorläufiger beizulegender Zeitwerte sind im jeweiligen Abschluss der Periode anzugeben und zu erläutern.**
94. **Für Unternehmenszusammenschlüsse, die als Interessenzusammenführungen zu qualifizieren sind, werden im Abschluss der Berichtsperiode, in der die Interessenzusammenführung erfolgt ist, folgende zusätzliche Angaben verlangt:**
- (a) **Beschreibung und Zahl der ausgegebenen Anteile, zusammen mit dem Prozentsatz der Stimmrechtsaktien jedes Unternehmens, die zur Durchführung der Interessenzusammenführung getauscht wurden;**
 - (b) **die Beträge der Vermögenswerte und Schulden, die von jedem Unternehmen eingebracht wurden; und**
 - (c) **die Umsatzerlöse, andere betriebliche Erträge, außerordentliche Posten sowie das Periodenergebnis jedes Unternehmens bis zum Tag des Zusammenschlusses, die in das Nettoergebnis, das im Abschluss des zusammengeführten Unternehmens gezeigt wird, eingeflossen sind.**

IAS 22

95. Die allgemeinen Angabepflichten für Konzernabschlüsse werden im IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, dargestellt.
96. **Für Unternehmenszusammenschlüsse, die nach dem Bilanzstichtag durchgeführt worden sind, sind die gemäß Paragraph 86 bis 94 erforderlichen Informationen anzugeben. Sofern dies im Einzelfall nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, ist diese Tatsache anzugeben.**
97. Unternehmenszusammenschlüsse, die nach dem Bilanzstichtag und vor dem Stichtag der Freigabe des Abschlusses eines der zusammengeführten Unternehmen zur Veröffentlichung durchgeführt wurden, sind dann anzugeben, wenn die Nichtangabe derartiger Informationen die Fähigkeit der Adressaten des Abschlusses, angemessene Einschätzungen und Entscheidungen zu treffen, beeinträchtigen könnte (siehe IAS 10, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag).
98. Unter gewissen Bedingungen kann es möglich sein, dass als Ergebnis des Zusammenschlusses ein am Unternehmenszusammenschluss beteiligtes Unternehmen seinen Abschluss auf Basis der Prämisse der Unternehmensfortführung aufstellen darf. Dies wäre eventuell für eines oder für beide der sich zusammenschließenden Unternehmen nicht möglich gewesen. Beispielsweise könnte sich ein Unternehmen mit Liquiditätsproblemen mit einem Unternehmen, das Zugriff auf liquide Mittel hat, zusammenschließen. Diese liquiden Mittel können dann von dem Unternehmen mit dem Bedarf für liquide Mittel genutzt werden. Falls dies der Fall ist, muss diese Information im Abschluss des Unternehmens mit den Liquiditätsproblemen angegeben werden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

99. **Dieser Standard ist bei Inkrafttreten (oder bei Annahme, falls früher) gemäß den Bestimmungen der nachstehenden Tabellen anzuwenden. In allen anderen, nicht in diesen Tabellen spezifizierten Fällen, ist dieser Standard rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass dies nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist.**
100. **Die mit der Annahme dieses Standards zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens (oder früher) verbundene Auswirkung ist nach IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, zu berücksichtigen, d. h. als Anpassung entweder des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen der frühesten dargestellten Periode (IAS 8 Benchmark-Methode) oder des Ergebnisses der Berichtsperiode (IAS 8 alternativ zulässige Methode).**
101. **In dem ersten nach diesem Standard erstellten Abschluss hat ein Unternehmen die angewandten Übergangsvorschriften anzugeben, sofern die Übergangsvorschriften laut diesem Standard ein Wahlrecht einräumen.**

Übergangsvorschriften — Anpassung von Geschäfts- oder Firmenwert und negativem Unterschiedsbetrag

Umstände	Bestimmungen
1. Unternehmenszusammenschlüsse, welche ein Unternehmenserwerb waren, und die in den Jahresabschlüssen enthalten waren, deren Berichtsperiode vor dem 1. Januar 1995 beginnt	
(a) Geschäfts- oder Firmenwert (negativer Unterschiedsbetrag), der mit den Rücklagen verrechnet wurde.	Berichtigung des Geschäfts- oder Firmenwertes (negativer Unterschiedsbetrag) ist empfohlen aber nicht notwendig. Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert (negativer Unterschiedsbetrag) berichtigt wird: <ul style="list-style-type: none"> (i) Berichtigen des Geschäfts- oder Firmenwertes (negativer Unterschiedsbetrag) für alle Unternehmenserwerbe vor dem 1. Januar 1995; (ii) Bestimmen des dem Geschäfts- oder Firmenwertes (negativen Unterschiedsbetrages) entsprechenden Betrages am Tag des Unternehmenserwerbes gemäß Paragraph 41 (59) dieses Standards und entsprechender Ausweis des Geschäfts- und Firmenwertes; und (iii) Bestimmen der kumulierten Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes (des kumulierten negativen Unterschiedsbetrages, der als Ertrag erfasst wurde) seit dem Tag des Unternehmenserwerbes gemäß Paragraph 44-54 (61-63) dieses Standards und Ausweis dieses Betrages.

- (b) Der Geschäfts- oder Firmenwert (negativer Unterschiedsbetrag) war ursprünglich als Vermögenswert (passivischer Abgrenzungsposten) ausgewiesen, aber nicht in Höhe des Betrages, der dem Paragraphen 41 (59) dieses Standards entspricht.
- Berichtigung des Geschäfts- oder Firmenwertes (negativen Unterschiedsbetrages) ist empfohlen aber nicht notwendig.
- Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert (negativen Unterschiedsbetrages) berichtigt wird, sind die Bestimmungen gemäß Umstand 1 (a) oben anzuwenden.
- Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert (negativer Unterschiedsbetrag) nicht berichtigt wird, wird der am Tag des Unternehmenserwerbes dem Geschäfts- oder Firmenwert (negativen Unterschiedsbetrag) entsprechende Betrag als richtig bestimmt angesehen. Für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes (Erfassen des negativen Unterschiedsbetrages als Ertrag), siehe Umstände 3 oder 4 unten.
2. Unternehmenszusammenschlüsse, welche ein Unternehmenserwerb waren, und die in den Jahresabschlüssen enthalten waren, deren Berichtsperiode am oder nach dem 1. Januar 1995 beginnt, aber vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards (oder dem Zeitpunkt der Annahme dieses Standards, falls früher).
- (a) Zum Tag des Unternehmenserwerbes waren die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes höher als der Anteil des erwerbenden Unternehmens am beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden.
- Falls der Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögenswert ausgewiesen wurde, und der ihm entsprechende Betrag am Tag des Unternehmenserwerbes gemäß Paragraph 41 dieses Standards bestimmt wurde, siehe Übergangsvorschriften für die Abschreibung gemäß Umstände 3 oder 4 unten.
- Anderenfalls:
- (i) ist der Betrag, der dem Geschäfts- oder Firmenwert am Tag des Unternehmenserwerbes entsprochen hätte, falls er gemäß Paragraph 41 dieses Standards bestimmt worden wäre, entsprechend zu bestimmen und als Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen;
- (ii) ist die mit dem Geschäfts- oder Firmenwert verbundenen Abschreibung, welche gemäß IAS 22 (überarbeitet 1993) ausgewiesen worden wäre zu bestimmen und entsprechend auszuweisen (die Begrenzung auf zwanzig Jahre gemäß IAS 22 (überarbeitet in 1993) findet Anwendung); und
- (iii) ist der verbleibende Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes über die verbleibende Nutzungsdauer, bestimmt gemäß diesem Standard, abzuschreiben (Behandlung wie in Umstände 4 unten).
- (b) Am Tag des Unternehmenserwerbes:
- (i) die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes waren niedriger als der Anteil des erwerbenden Unternehmens am beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden; und
- (ii) die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen, identifizierbaren, nicht-monetären Vermögenswerte und Schulden wurden reduziert, bis der Überschuss beseitigt wurde (Benchmark-Methode gemäß IAS 22 (überarbeitet 1993)).
- Berichtigung des negativen Unterschiedsbetrages ist empfohlen aber nicht notwendig. Wenn der negative Unterschiedsbetrag berichtigt wird:
- (i) Berichtigen des negativen Unterschiedsbetrages bei allen Unternehmenserwerben nach dem 1. Januar 1995;
- (ii) Bestimmen des Betrages, der dem negativen Unterschiedsbetrag am Tag des Unternehmenserwerbes gemäß Paragraph 59 dieses Standards entsprochen hätte und Ausweis des entsprechenden Betrages;
- (iii) Bestimmen des mit dem kumulierten negativen Unterschiedsbetrag verbundenen Betrages, welcher als Ertrag gemäß IAS 22 (überarbeitet 1993) angesetzt worden wäre und Ausweis des entsprechenden Betrages; und
- (iv) Erfassen von jeglichem verbleibenden Buchwert des negativen Unterschiedsbetrages als Ertrag über die verbleibende, durchschnittliche Nutzungsdauer des abschreibbaren/amortisierbaren erworbenen nichtmonetären Vermögenswertes (Behandlung wie bei Umstände 4 unten).

IAS 22

	<p>Wenn der negative Unterschiedsbetrag nicht berichtigt wird, ist der dem negativen Unterschiedsbetrag entsprechende Betrag (falls vorhanden) am Tag des Unternehmenserwerbes als richtig bestimmt anzusehen. Bei dem Ausweis des negativen Unterschiedsbetrages als Ertrag siehe Umstände 3 oder 4 unten.</p>
<p>(c) Am Tag des Unternehmenserwerbes:</p> <p>(i) die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes waren niedriger als der Anteil des erwerbenden Unternehmens am beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden; und</p> <p>(ii) die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen, identifizierbaren, nicht-monetären Vermögenswerte und Schulden wurden nicht reduziert, bis der Überschuss beseitigt wurde (Alternativ zulässige Methode gemäß IAS 22 (überarbeitet 1993)).</p>	<p>Wenn der negative Unterschiedsbetrag ausgewiesen und der entsprechende Betrag am Tag des Unternehmenserwerbes gemäß Paragraph 59 dieses Standards bestimmt wurde, siehe Übergangsvorschriften für die Erfassung des negativen Unterschiedsbetrages als Ertrag gemäß Umstände 3 und 4 unten. Anderenfalls:</p> <p>(i) Bestimmen des Betrages, der dem negativen Unterschiedsbetrag am Tag des Unternehmenserwerbes gemäß Paragraph 59 dieses Standards entsprochen hätte und Ausweis des entsprechenden Betrages;</p> <p>(ii) Bestimmen des mit dem kumulierten negativen Unterschiedsbetrag verbundenen Betrages, welcher als Ertrag gemäß IAS 22 (überarbeitet 1993) erfasst worden wäre und Ausweis des entsprechenden Betrages und;</p> <p>(iii) Erfassen von jeglichem verbleibenden Buchwert des negativen Unterschiedsbetrages als Ertrag über die verbleibende, durchschnittliche Nutzungsdauer des abschreibbaren/amortisierbaren erworbenen nichtmonetären Vermögenswertes (Behandlung wie bei Umstände 4 unten).</p>
<p>3. Der Geschäfts- oder Firmenwert wurde als Vermögenswert angesetzt, aber der Vermögenswert wurde zuvor nicht abgeschrieben oder die Abschreibungskosten wurden mit Null angesetzt.</p> <p>Der negative Unterschiedsbetrag wurde ursprünglich als gesonderter Posten in der Bilanz erfasst, wurde aber nicht nachträglich als Ertrag ausgewiesen, oder die Höhe des als Ertrag angesetzten negativen Unterschiedsbetrages war Null.</p>	<p>Berichtigen des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes (negativen Unterschiedsbetrages) als wäre die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes (als Ertrag erfassten negativen Unterschiedsbetrages) immer schon gemäß diesem Standard bestimmt worden (siehe Paragraph 44-54 (61-63)).</p>
<p>4. Geschäfts- oder Firmenwert (negativer Unterschiedsbetrag) wurde abgeschrieben (als Ertrag erfasst).</p>	<p>Nichtberichtigen des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes (negativen Unterschiedsbetrages) auf Grund von Unterschieden zwischen der/des kumulierten Abschreibung (kumulierten negativen Unterschiedsbetrages, welcher als Ertrag erfasst wurde) in den Vorjahren und welcher gemäß diesem Standard berechnet wurde, und:</p> <p>(i) Abschreiben von jeglichem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes, über seine verbleibende wirtschaftliche Nutzungsdauer, welche gemäß diesem Standard bestimmt wurde (siehe Paragraph 44-54); und</p> <p>(ii) Erfassen von jeglichem Buchwert des negativen Unterschiedsbetrages als Ertrag über die verbleibende durchschnittliche Nutzungsdauer der erworbenen, identifizierbaren, abschreibbaren/amortisierbaren nicht monetären Vermögenswerte (siehe Paragraph 62(a)).</p> <p>(z. B. ist jegliche Änderung in der gleichen Art und Weise wie die Änderungen von Schätzungen gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsänderungen, zu behandeln).</p>

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

102. *Dieser International Accounting 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, hat es:*
- (a) *dies anzugeben; und*
 - (b) *IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, und IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte, gleichzeitig anzuwenden.*
103. Dieser Standard ersetzt IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, genehmigt 1993.

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 23
(ÜBERARBEITET 1993)**

Fremdkapitalkosten

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt den vom Board im März 1984 genehmigten IAS 23, Aktivierung von Fremdkapitalkosten. Der überarbeitete Standard war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Eine SIC Interpretation bezieht sich auf IAS 23:

- SIC-2: Stetigkeit — Aktivierung von Fremdkapitalkosten.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-3
Definitionen	4-6
Fremdkapitalkosten — Benchmark-Methode	7-9
Erfassung als Aufwand	7-8
Angaben	9
Fremdkapitalkosten — Alternativ Zulässige Methode	10-29
Erfassung	10-28
Aktivierbare Fremdkapitalkosten	13-18
Buchwert des qualifizierten Vermögenswertes ist höher als der erzielbare Betrag	19
Beginn der Aktivierung	20-22
Unterbrechung der Aktivierung	23-24
Ende der Aktivierung	25-28

IAS 23

Angaben	29
Übergangsvorschriften	30
Zeitpunkt des Inkrafttretens	31

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ZIELSETZUNG

Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten festzulegen. Dieser Standard fordert grundsätzlich die sofortige erfolgswirksame Aufwandsverrechnung der Fremdkapitalkosten. Allerdings gestattet der Standard als alternativ zulässige Methode die Aktivierung von Fremdkapitalkosten, 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 einschließlich solcher bevorrechtigter Kapitalbestandteile, die nicht als Schuld zu qualifizieren sind.

DEFINITIONEN

4. **Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

Fremdkapitalkosten sind Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital angefallene Kosten eines Unternehmens.

Ein qualifizierter Vermögenswert ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen.

5. Fremdkapitalkosten können Folgendes umfassen:
 - (a) Zinsen für Kontokorrentkredite sowie für kurz- und langfristige Kredite;
 - (b) Abschreibung von Disagien oder Agien auf Fremdkapital;
 - (c) Abschreibung 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 beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um sie in einen verkaufsfähigen Zustand zu versetzen, ferner 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. Vermögenswerte, die bereits bei Erwerb in ihrem beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand sind, sind ebenfalls keine qualifizierten Vermögenswerte.

FREMDKAPITALKOSTEN — BENCHMARK-METHODE

Erfassung als Aufwand

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 die angewandte Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten anzugeben.**

FREMDKAPITALKOSTEN — ALTERNATIV ZULÄSSIGE METHODE

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 ⁽¹⁾.**
12. Nach der alternativ zulässigen Methode 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. Die Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zugeordnet werden können, sind solche Fremdkapitalkosten, 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. Es kann schwierig sein, einen direkten Zusammenhang zwischen bestimmten Fremdkapitalaufnahmen und einem qualifizierten Vermögenswert festzustellen und die Fremdkapitalaufnahmen zu bestimmen, die andernfalls hätten vermieden werden können. Solche Schwierigkeiten ergeben sich beispielsweise, wenn die Finanzierungstätigkeit eines Unternehmens zentral koordiniert wird. Schwierigkeiten treten auch dann auf, wenn ein Konzern verschiedene Schuldinstrumente mit unterschiedlichen Zinssätzen in Anspruch nimmt und diese Mittel zu unterschiedlichen Bedingungen an andere Unternehmen des Konzerns ausleiht. Andere Komplikationen erwachsen aus der Inanspruchnahme von Fremdwährungskrediten oder von Krediten, die an Fremdwährungen gekoppelt sind, wenn der Konzern in Hochinflationenländern 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 einer Ermessungsentscheidung bedarf.
15. **In dem Umfang, in dem Fremdmittel speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes aufgenommen worden sind, ist der Betrag der für diesen Vermögenswert aktivierbaren Fremdkapitalkosten als die tatsächlich in der Periode auf Grund dieser Fremdkapitalaufnahme angefallenen Fremdkapitalkosten abzüglich etwaiger Anlagerträge aus der vorübergehenden Zwischenanlage dieser Mittel zu bestimmen.**

⁽¹⁾ Siehe auch SIC-2: Stetigkeit — Aktivierung von Fremdkapitalkosten.

IAS 23

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 Zahlungen für den qualifizierten Vermögenswert verwendet werden. Unter diesen Umständen werden die Mittel häufig vorübergehend bis zur Verwendung für den qualifizierten Vermögenswert angelegt. Bei der Bestimmung des Betrages der aktivierbaren Fremdkapitalkosten einer Periode werden alle Anlageerträge, die aus derartigen Finanzinvestitionen erzielt worden sind, von den angefallenen Fremdkapitalkosten abgezogen.
17. ***In dem Umfang, in dem Mittel allgemein aufgenommen und für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes verwendet worden sind, ist der Betrag der aktivierbaren Fremdkapitalkosten durch Anwendung 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. Der Betrag der während einer Periode aktivierten Fremdkapitalkosten darf den Betrag der 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 Durchschnittes 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 erzielbare Betrag dieses Gegenstandes oder sein Nettoveräußerungswert, so wird der Buchwert gemäß den Bestimmungen anderer International Accounting Standards außerplanmäßig abgeschrieben oder ausgebucht. In bestimmten Fällen wird der Betrag der außerplanmäßigen Abschreibung oder Ausbuchung gemäß diesen anderen International Accounting Standards später wieder zugeschrieben bzw. eingebucht.

Beginn der Aktivierung

20. ***Die Aktivierung der Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines qualifizierten Vermögenswertes ist dann aufzunehmen, 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 Ausgaben, die durch Barzahlungen, Übertragung anderer Vermögenswerte oder die Übernahme verzinslicher Schulden erfolgt sind. Die Ausgaben werden um alle erhaltenen Abschlagszahlungen und Zuwendungen in Verbindung mit dem Vermögenswert 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 die physische Herstellung des Vermögenswertes. Darin eingeschlossen sind auch technische und administrative Arbeiten vor dem Beginn der physischen Herstellung, wie beispielsweise die Tätigkeiten, die mit der Beschaffung von Genehmigungen vor Beginn der physischen Herstellung verbunden sind. Davon ausgeschlossen ist jedoch das bloße Halten eines Vermögenswertes ohne jedwede Bearbeitung oder Entwicklung, die seinen Zustand verändert. Beispielsweise werden 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 Zwecke der Bebauung erworbene Grundstücke ohne eine damit verbundene Erschließungstätigkeit gehalten, sind Fremdkapitalkosten, die während dieser Zeit anfallen, nicht aktivierbar.

Unterbrechung der Aktivierung

23. **Die Aktivierung von Fremdkapitalkosten ist auszusetzen, wenn die aktive Entwicklung für einen längeren Zeitraum unterbrochen ist.**
24. Fremdkapitalkosten können während eines längeren Zeitraumes anfallen, in dem die Arbeiten, die erforderlich sind, um einen Vermögenswert für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, unterbrochen sind. Bei diesen Kosten 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. Beispielsweise läuft die Aktivierung über einen solchen längeren Zeitraum weiter, der für die Reifung von Vorräten erforderlich ist; gleiches gilt für einen längeren Zeitraum, um den sich Brückenbauarbeiten auf Grund hoher Wasserstände verzögern, sofern mit derartigen Wasserständen innerhalb der Bauzeit in der betreffenden geographischen Region üblicherweise zu rechnen ist.

Ende der Aktivierung

25. **Die Aktivierung von Fremdkapitalkosten ist zu beenden, wenn im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen sind, um den qualifizierten Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.**
26. Ein Vermögenswert ist in der Regel dann für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf fertig gestellt, wenn die physische Herstellung des Vermögenswertes abgeschlossen ist, auch wenn noch normale Verwaltungsarbeiten andauern. Wenn lediglich geringfügige Veränderungen ausstehen, wie die Ausstattung eines Gebäudes nach den Angaben des Käufers oder Benutzers, deutet dies darauf hin, dass im Wesentlichen alle Arbeiten 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 zu beenden, wenn im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen sind, um den betreffenden Teil für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.**
28. Ein Gewerbestand mit mehreren Gebäuden, die jeweils einzeln genutzt werden können, ist ein Beispiel für einen qualifizierten Vermögenswert, bei dem einzelne Teile nutzbar sind, während andere Teile 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. **Folgende Angaben sind erforderlich:**
- (a) **die angewandte Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten;**
 - (b) **der Betrag der in der Periode aktivierten Fremdkapitalkosten; und**
 - (c) **der Finanzierungskostensatz, der bei der Bestimmung der aktivierbaren Fremdkapitalkosten zugrunde gelegt worden ist.**

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

30. **Soweit die Anwendung dieses Standards zu einer Änderung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden führt, wird dem betreffenden Unternehmen empfohlen, seinen Abschluss gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, anzupassen. Alternativ dazu aktivieren Unternehmen, die die alternativ zulässige Methode anwenden, nur diejenigen Fremdkapitalkosten, die nach dem Inkrafttreten des Standards angefallen sind und die die Aktivierungskriterien erfüllen.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

31. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.**

IAS 24

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 24
(UMGEGLIEDERT 1994)**Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen**

Dieser umgegliederte International Accounting Standard ersetzt die vom Board ursprünglich im März 1984 genehmigte Fassung. Der Standard wird in der überarbeiteten Form dargestellt, die seit 1991 für International Accounting Standards üblich ist. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen, wobei der ursprünglich genehmigte Text nicht grundlegend verändert wurde.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Anwendungsbereich	1-4
Definitionen	5-6
Die Fragestellung der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	7-17
Angaben	18-25
Zeitpunkt des Inkrafttretens	26

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist bei der Behandlung von nahe stehenden Unternehmen und Personen und Geschäftsvorfällen zwischen einem berichtenden Unternehmen und seinen nahe stehenden Unternehmen und Personen anzuwenden. Die Vorschriften dieses Standards sind auf die Abschlüsse aller berichtenden Unternehmen anzuwenden.***
2. ***Dieser Standard ist nur auf solche Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen anzuwenden, wie sie in Paragraph 3, näher bestimmt durch Paragraph 6, beschrieben werden.***
3. Dieser Standard ist nur auf solche Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen anzuwenden, wie sie in (a) bis (e) im Folgenden beschrieben sind:
 - (a) Unternehmen, welche direkt oder indirekt durch eine oder mehrere Zwischenstufen das berichtende Unternehmen beherrschen oder von ihm beherrscht werden oder unter der gemeinsamen Beherrschung mit Teilnahme des berichtenden Unternehmens stehen (dies schließt Holdinggesellschaften, Tochterunternehmen und Schwestergesellschaften ein);
 - (b) assoziierte Unternehmen (siehe IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen);
 - (c) natürliche Personen, welche direkt oder indirekt über einen Anteil an den Stimmrechten des berichtenden Unternehmens verfügen und dadurch einen maßgeblichen Einfluss über das Unternehmen erhalten, sowie nahe Familienangehörige⁽¹⁾ einer solchen natürlichen Person;
 - (d) Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen, darunter sind solche zu verstehen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des berichtenden Unternehmens zuständig und verantwortlich sind. Dies schließt Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans und leitende Angestellte von Firmen sowie nahe Familienangehörige solcher natürlicher Personen ein; und

⁽¹⁾ Als nahe Familienangehörige einer natürlichen Person sind diejenigen anzusehen, von denen angenommen werden kann, dass sie in bezug auf die Transaktionen mit dem Unternehmen auf diese Person eine Einflussnahme ausüben oder von ihr beeinflusst werden.

- (e) Unternehmen, an denen ein beträchtlicher Anteil der Stimmrechte, ob direkt oder indirekt, durch eine beliebige in (c) oder (d) beschriebene Person gehalten wird oder über die eine solche Person die Möglichkeit der Ausübung eines maßgeblichen Einflusses hat. Dies umfasst Unternehmen, welche sich im Besitz von Mitgliedern des Managements oder Hauptaktionären des berichtenden Unternehmens befinden, sowie Unternehmen, die ein Mitglied des Managements in einer Schlüsselfunktion mit dem berichtenden Unternehmen gemein haben.

Bei der Betrachtung aller möglichen Beziehungen zu wirtschaftlich nahe stehenden Unternehmen und Personen wird der wirtschaftliche Gehalt der Beziehung und nicht allein die rechtliche Gestaltung geprüft.

4. **Keine Angaben über Geschäftsvorfälle sind erforderlich:**
- (a) **im Konzernabschluss in Bezug auf Geschäftsvorfälle zwischen einbezogenen Konzernunternehmen;**
 - (b) **im Abschluss des Mutterunternehmens, wenn dieser zusammen mit dem Konzernabschluss vorliegt oder veröffentlicht wird;**
 - (c) **im Abschluss eines vollständig in Besitz stehenden Tochterunternehmens, wenn das Mutterunternehmen seinen Firmensitz im gleichen Staat hat und in diesem Staat einen Konzernabschluss vorlegt; und**
 - (d) **im Abschluss von öffentlichen Unternehmen für Geschäftsvorfälle mit anderen öffentlichen Unternehmen.**

DEFINITIONEN

5. **Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

Nahe stehende Unternehmen und Personen — Unternehmen und Personen werden als nahe stehend betrachtet, wenn eine der Parteien über die Möglichkeit verfügt, die andere Partei zu beherrschen oder einen maßgeblichen Einfluss auf deren Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben.

Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen — die Übertragung von Ressourcen oder Verpflichtungen zwischen wirtschaftlich nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob ein Preis berechnet wird.

Beherrschung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder eine natürliche Person unmittelbar oder durch Tochtergesellschaften mittelbar mehr als die Hälfte der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen hält, oder einen wesentlichen Stimmrechtsanteil hält und auf Grund von Satzungsbestimmungen oder vertraglichen Vereinbarungen die Möglichkeit besitzt, die Finanz- und Geschäftspolitik des Management zu steuern.

Maßgeblicher Einfluss (im Sinne dieses Standards) ist die Mitwirkung an der Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens, aber nicht die Beherrschung dieser Politik. Ein maßgeblicher Einfluss kann auf verschiedene Weise ausgeübt werden, üblicherweise durch einen Sitz im Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan, aber beispielsweise auch durch die Mitwirkung an der Unternehmenspolitik, konzerninterne Geschäfte mit erheblichem Umfang, Austausch von Führungspersonal oder die Abhängigkeit von technischen Informationen. Ein maßgeblicher Einfluss kann durch Anteilsbesitz, die Satzung oder vertragliche Vereinbarungen begründet werden. Bei einem Anteilsbesitz wird ein maßgeblicher Einfluss gemäß den im IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, enthaltenen Vorschriften angenommen.

6. Folgende Parteien sind keine nahe stehenden Unternehmen und Personen im Sinne dieses Standards:
- (a) zwei Unternehmen, wenn lediglich eine Person in beiden Unternehmen zugleich als Mitglied des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans tätig ist, ungeachtet obiger Paragraphen 3 (d) und (e) (die Möglichkeit ist jedoch in Betracht zu ziehen und die Wahrscheinlichkeit ist zu beurteilen, ob das Mitglied des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans die Geschäftspolitik der beiden Unternehmen bei Geschäften untereinander beeinflusst);

IAS 24

- (b) (i) Kapitalgeber;
- (ii) Gewerkschaften;
- (iii) öffentliche Versorgungsbetriebe;
- (iv) Behörden und öffentliche Institutionen,

im Rahmen und ausschließlich kraft ihrer gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit dem Unternehmen (dies gilt auch, wenn sie den Handlungsspielraum des Unternehmens einengen können oder am Entscheidungsprozess mitwirken); und

- (c) einzelne Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner oder Generalvertreter, mit denen das Unternehmen ein wesentliches Geschäftsvolumen abwickelt, kraft der daraus resultierenden wirtschaftlichen Abhängigkeit.

DIE FRAGESTELLUNG DER BEZIEHUNGEN ZU NAHE STEHENDEN UNTERNEHMEN UND PERSONEN

7. Beziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen sind ein normales Kennzeichen von Handel und Gewerbe. Beispielsweise werden Unternehmensaktivitäten häufig durch Tochterunternehmen oder assoziierte Unternehmen abgewickelt. Auch werden zum Zwecke der Finanzanlage oder des Handels Anteile an anderen Unternehmen erworben, die ein ausreichendes Ausmaß annehmen können, dass die investierende Gesellschaft eine Beherrschung oder einen maßgeblichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens ausüben kann.
8. Eine Beziehung zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen kann eine Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtenden Unternehmens haben. Es ist die Möglichkeit gegeben, dass nahe stehende Unternehmen und Personen Geschäfte tätigen, die fremde Dritte nicht tätigen würden. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen in anderer Höhe als zwischen fremden Dritten abgewickelt werden.
9. 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 den nahe stehenden Unternehmen und Personen stattfinden. Die bloße Existenz der Beziehung kann ausreichen, um die Geschäftsvorfälle des berichtenden Unternehmens mit Dritten zu beeinflussen. Ein Tochterunternehmen könnte beispielsweise die Beziehungen mit einem Handelspartner beenden, weil eine Schwestergesellschaft, die im gleichen Geschäftsfeld wie der frühere Geschäftspartner tätig ist, von der Muttergesellschaft erworben wurde. Im Gegensatz dazu könnte eine Partei sich auf Grund des maßgeblichen Einflusses eines anderen einer Handlung enthalten, wenn beispielsweise ein Tochterunternehmen von seinem Mutterunternehmen die Anweisung erhalten hat, keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten auszuführen.
10. Da es für das Management naturgemäß schwierig ist, die Auswirkungen jener Einflussfaktoren anzugeben, die nicht zu Geschäftsabschlüssen führen, wird die Angabe solcher Auswirkungen von diesem Standard nicht verlangt.
11. Die Erfassung eines Ressourcentransfers im Abschluss basiert im Regelfall auf dem zwischen den Beteiligten vereinbarten Preis. Zwischen nicht nahe stehenden Unternehmen und Personen entspricht der vereinbarte Preis dem Preis, wie er zwischen fremden Dritten zu Stande kommt. Nahe stehende Unternehmen und Personen können dagegen bei der Preisfestsetzung eine größere Flexibilität als nicht nahe stehende Unternehmen bzw. Personen haben.
12. Für die Preisgestaltung zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen wird eine Vielzahl von Verfahren verwendet.
13. Eine Methode der Preisfestsetzung für ein Geschäft zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen ist die Preisvergleichsmethode. Sie hat als Maßstab den Preis, den ein Käufer für ein vergleichbares Gut auf einem wirtschaftlich vergleichbaren Markt mit einem von ihm unabhängigen Verkäufer vereinbaren würde. Diese Methode wird üblicherweise angewandt, wenn die im Rahmen eines Geschäftes zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen und die damit zusammenhängenden Bedingungen ähnlich denen bei normalen Geschäftsabschlüssen sind. Oft wird sie auch für die Bestimmung von Finanzierungskosten verwendet.

14. Die Wiederverkaufspreismethode kommt häufig zum Einsatz, wenn zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen Güter transferiert werden und die Güter anschließend an einen unabhängigen Dritten veräußert werden. Dadurch verringert sich der Wiederverkaufspreis um eine Spanne in Höhe des Betrages, mit dem der Wiederverkäufer versuchen würde, seine Kosten zu decken und einen angemessenen Gewinn zu erzielen, und ergibt so den Verrechnungspreis für den Wiederverkäufer. Die Schwierigkeiten dieser Methode bestehen hauptsächlich darin, den angemessenen Ausgleich des Wiederverkäufers für dessen Beitrag in diesem Verfahren zu bestimmen. Dieses Verfahren wird auch für den Transfer anderer Ressourcen wie Rechte und Dienstleistungen verwendet.
15. Ein anderer Ansatz ist die Cost-plus-Methode, welche die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Lieferanten um einen angemessenen Zuschlag erhöht. Schwierigkeiten können sich bei der Ermittlung der Bestandteile der anzusetzenden Kosten und bei der Ermittlung des angemessenen Zuschlages ergeben. Anhaltspunkte zur Bestimmung der Verrechnungspreise sind vergleichbare Umsatzrenditen oder Kapitalverzinsungen in ähnlichen Branchen.
16. Mitunter werden Preise für Geschäfte zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen nicht unter Verwendung einer der oben in den Paragraphen 13 bis 15 beschriebenen Methoden festgesetzt. Manchmal wird überhaupt kein Preis berechnet, beispielsweise bei der Bereitstellung unentgeltlicher Dienstleistungen des Management und der Gewährung von unverzinslichen Krediten zur Rückzahlung von Verbindlichkeiten.
17. Manchmal hätten Geschäfte nicht stattgefunden, wenn die Beziehung nicht vorhanden gewesen wäre. Beispielsweise hätte ein Unternehmen, welches einen großen Teil seiner Produktion an sein Mutterunternehmen zu den Herstellungskosten verkauft hatte, möglicherweise keinen anderweitigen Kunden gefunden, falls das Mutterunternehmen die Erzeugnisse nicht gekauft hätte.

ANGABEN

18. In vielen Staaten bestehen Vorschriften, dass im Abschluss Angaben über bestimmte Kategorien von nahe stehenden Unternehmen und Personen zu machen sind. Vor allem finden Geschäftsvorfälle mit Mitgliedern des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan eines Unternehmens, besonders ihre Vergütung und Geldaufnahmen, auf Grund der treuhänderischen Natur ihrer Beziehung mit dem Unternehmen besondere Beachtung genauso wie die Angabe wesentlicher Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und Anteile an Konzerngesellschaften und assoziierten Unternehmen und von Forderungen und Schulden gegenüber Konzerngesellschaften und assoziierten Unternehmen sowie gegenüber Mitgliedern der Geschäftsführung im Abschluss. Die Angabe einer Aufstellung von maßgeblichen Tochterunternehmen und assoziierten Unternehmen wird von IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, und von IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, verlangt. Die Angabe aller außerordentlichen Posten und Ertrags- und Aufwandsposten innerhalb des Ergebnisses aus der gewöhnlichen Tätigkeit, die von einer solchen Größe, Art oder Besonderheit sind, dass ihre Angabe für die Erläuterung der Ertragskraft des Unternehmens für die Berichtsperiode von Bedeutung ist, wird von IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, verlangt.
19. Im Folgenden werden Beispiele für Situationen genannt, in denen Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu Angaben durch das berichtende Unternehmen in der Periode führen können, die sie betreffen:
 - käufe oder Verkäufe von (fertigen oder unfertigen) Gütern,
 - käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten,
 - geleistete oder bezogene Dienstleistungen,
 - handelsvertreterverträge,
 - leasingvereinbarungen,
 - transfer von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung,
 - lizenzvereinbarungen,
 - finanzierungen (einschließlich Darlehen und Kapitaleinlagen in Form von Bar- oder Sacheinlagen),
 - bürgschaften und Sicherheiten; und
 - verträge des Managements.

IAS 26

20. **Alle Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, bei denen ein Beherrschungsverhältnis vorliegt, unabhängig davon, ob Geschäfte zwischen den nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben, sind anzugeben.**
21. Damit sich der Leser eines Abschlusses ein Urteil über die Auswirkungen der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen auf das berichtende Unternehmen bilden kann, ist es sachgerecht, alle 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.
22. **Falls Geschäfte zwischen den nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben, hat das berichtende Unternehmen die Art der Beziehung zu den jeweiligen nahe stehenden Unternehmen und Personen, die Art der Geschäfte und die zum Verständnis des Abschlusses notwendigen Bestandteile der Geschäfte anzugeben.**
23. Die zum Verständnis des Abschlusses notwendigen Bestandteile der Geschäfte schließen normalerweise Folgendes ein:
- (a) die Angabe des Umfangs der Geschäfte, entweder als Betrag oder als entsprechende prozentuale Größe;
 - (b) Beträge oder die entsprechende prozentuale Größe offener Posten; und
 - (c) Preisgestaltung.
24. **Gleichartige Posten dürfen zusammengefasst angegeben werden, es sei denn, eine gesonderte Angabe ist notwendig für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen auf den Abschluss des berichtenden Unternehmens.**
25. Die Angabe von Geschäften zwischen Konzerngesellschaften ist im Konzernabschluss nicht notwendig, da der Konzernabschluss über das Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen als wirtschaftliche Einheit informiert. Geschäftsvorfälle mit assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, werden nicht eliminiert und erfordern daher eine gesonderte Angabe als Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

26. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1986 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.**

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 26
(UMGEGLIEDERT 1994)**

Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen

Dieser umgegliederte International Accounting Standard ersetzt die vom Board ursprünglich im Juni 1986 genehmigte Fassung. Der Standard wird in der überarbeiteten Form dargestellt, die seit 1991 für International Accounting Standards üblich ist. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen, wobei der ursprünglich genehmigte Text nicht grundlegend verändert wurde.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Anwendungsbereich	1-7
Definitionen	8-12
Beitragsorientierte Pläne	13-16

IAS 26

Leistungsorientierte Pläne	17-31
Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen	23-26
Häufigkeit von versicherungsmathematischen Bewertungen	27
Berichtsinhalt	28-31
Alle Pläne	32-36
Bewertung des Planvermögens	32-33
Angaben	34-36
Zeitpunkt des Inkrafttretens	37

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist auf Berichte von Altersversorgungsplänen, bei denen die Erstellung solcher Berichte vorgesehen ist, anzuwenden.***
2. Altersversorgungspläne werden manchmal mit verschiedenen anderen Namen bezeichnet, wie etwa „Pensionsordnungen“, „Versorgungswerke“ oder „Betriebsrentenordnungen“. Dieser Standard betrachtet einen Altersversorgungsplan als eine von den Arbeitgebern der Begünstigten des Planes losgelöste Berichtseinheit. Alle anderen International Accounting Standards finden auf die Berichte von Altersversorgungsplänen Anwendung, soweit sie nicht von diesem Standard ersetzt werden.
3. Dieser Standard befasst sich mit der Bilanzierung und Berichterstattung eines Planes 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 Fürsorgeregulungen oder Erfolgsbeteiligungen. Öffentliche Sozialversicherungssysteme sind von dem Anwendungsbereich dieses Standards ebenfalls ausgeschlossen.

IAS 26

DEFINITIONEN

8. **Folgende 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 vom Arbeitgeber dafür erbrachten Beiträge vor der Pensionierung der Mitarbeiter auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung oder auf Grund 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 Altersversorgungsplanes und andere Personen, die gemäß dem Plan Ansprüche auf Leistungen haben.

Das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen umfasst alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplanes, abzüglich der Schulden mit Ausnahme des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen.

Der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen ist der Barwert der künftig zu erwartenden Versorgungszahlungen des Altersversorgungsplanes an aktive und bereits ausgeschiedene Arbeitnehmer, soweit diese der bereits geleisteten Dienstzeit als verdient zuzurechnen sind.

Unverfallbare Leistungen sind erworbene Rechte auf künftige Leistungen, die nach den Bedingungen eines Altersversorgungsplanes 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 Berichterstattung solcher Pläne.
10. Die Mehrzahl der Altersversorgungspläne beruht auf formalen Vereinbarungen. Einige Pläne sind ohne formale Grundlage, jedoch haben sie 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 Arten aufweisen. Solche Mischpläne werden im Rahmen dieses Standards wie leistungsorientierte Pläne behandelt.

BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

13. **Der Bericht eines beitragsorientierten Planes hat eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens sowie eine Beschreibung der Finanzierungspolitik 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 beider 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 Planes interessiert, da diese eine direkte Auswirkung auf die Höhe ihrer zukünftigen Versorgungsleistungen haben. Die Begünstigten möchten auch erfahren, ob Beiträge eingingen und ob eine ordnungsgemäße Kontrolle stattgefunden hat, um ihre Rechte zu schützen. Ein Arbeitgeber hat ein Interesse an einer wirtschaftlichen und unparteiischen Abwicklung des Planes.
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 Berichts erfüllt, der Folgendes beinhaltet:
 - (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 Versorgungsplanes am Ende der Periode; sowie
 - (c) eine Beschreibung der Kapitalanlagepolitik.

LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

17. **Der Bericht eines leistungsorientierten Planes 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 erfolgte, ist die aktuellste Bewertung als Grundlage heranzuziehen und der Bewertungsstichtag anzugeben.

18. **Für Zwecke des Paragraphen 17 sind dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen die gemäß den Bedingungen des Planes 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. Ebenfalls sind alle Änderungen der versicherungsmathematischen Annahmen, welche eine wesentliche Auswirkung auf den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen hatten, anzugeben.**
19. **Der Bericht 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.**

IAS 26

20. Die Zahlungen von zugesagten Versorgungsleistungen hängen bei einem leistungsorientierten Plan von der Vermögens- und Finanzlage des Versorgungsplanes und der Fähigkeit der Beitragszahler, zukünftige Beiträge zu leisten, sowie von der Ertragskraft der Kapitalanlagen in dem Fonds und der Wirtschaftlichkeit des Planes ab.
21. Ein leistungsorientierter Plan benötigt regelmäßige Beratung durch einen Versicherungsmathematiker, um die Vermögens- und Finanzlage des Versorgungsplanes einzuschätzen, die Berechnungsannahmen zu überprüfen und um Empfehlungen für zukünftige Beitragsniveaus zu erhalten.
22. Ziel der Berichterstattung eines leistungsorientierten Planes ist es, in regelmäßigen Zeitabständen Informationen über die Kapitalanlagen und Aktivitäten des Versorgungsplanes 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 Berichts erfüllt, der Folgendes beinhaltet:
 - (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 Versorgungsplanes 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 Altersversorgungsplanes kann unter Verwendung der gegenwärtigen oder der bis zur Pensionierung der Begünstigten erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berechnet und berichtet werden.
24. Die Gründe für die Verwendung eines Ansatzes, der gegenwärtige Gehälter berücksichtigt, beinhalten:
 - (a) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, definiert als Summe der Beträge, die jedem einzelnen Begünstigten derzeit zuzuordnen sind, kann objektiver als bei Zugrundelegung der erwarteten künftigen Gehaltsniveaus bestimmt werden, weil weniger Annahmen zu treffen sind;
 - (b) auf eine Gehaltserhöhung zurückgehende Leistungserhöhungen werden erst zum Zeitpunkt der Gehaltserhöhung zu einer Verpflichtung des Planes; und
 - (c) der Betrag des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen unter dem Ansatz des gegenwärtigen Gehaltsniveaus steht im Allgemeinen im Falle einer Schließung oder Einstellung eines Versorgungsplanes in engerer Beziehung zu dem zu zahlenden Betrag.
25. Die Gründe für die Verwendung eines Ansatzes, der die erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berücksichtigt, beinhalten:
 - (a) Finanzinformationen sind auf der Basis der Prämisse der Unternehmensfortführung zu erstellen, ohne Rücksicht darauf, dass Annahmen zu treffen und Schätzungen vorzunehmen sind;
 - (b) bei Plänen, die auf das Entgelt zum Zeitpunkt der Pensionierung abstellen, bestimmen sich die Leistungen nach den Gehältern zum Zeitpunkt oder nahe dem Zeitpunkt der Pensionierung. Daher sind Gehälter, Beitragsniveaus und Verzinsung zu projizieren; sowie
 - (c) die Nichtberücksichtigung von zukünftigen Gehaltssteigerungen kann, da der Finanzierung von Fonds überwiegend Gehaltsprojektionen zugrunde liegen, möglicherweise dazu führen, dass der Fonds eine offensichtliche Überdotierung aufweist, obwohl dies in Wirklichkeit nicht der Fall ist, oder dazu führen, dass der Fonds sich als angemessen dotiert darstellt, obwohl in Wirklichkeit eine Unterdotierung vorliegt.

26. Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwertes von zugesagten Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Gehaltsniveaus in einem Bericht des Planes dient als Hinweis auf die zum Zeitpunkt des Berichtstages bestehende Verpflichtung für erworbene Versorgungsleistungen. Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwertes von zugesagten Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung der künftigen Gehälter dient auf Basis 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 von zugesagten 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 auf Grund der Gehaltsprojektionen erfolgen. Dies kann in die Finanzinformationen oder in das Gutachten des Versicherungsmathematikers einbezogen werden.

Häufigkeit von versicherungsmathematischen 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.

Berichtsinhalt

28. Für leistungsorientierte Pläne sind die Angaben in einem der nachfolgend beschriebenen Formate darzustellen, die die unterschiedliche Praxis bei der Angabe und Darstellung von versicherungsmathematischen Informationen widerspiegeln:
- (a) der Bericht 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 Bericht des Planes beinhaltet auch eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens sowie Veränderungen im versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen. Der Bericht kann auch ein separates versicherungsmathematisches Gutachten beinhalten, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen bestätigt;
 - (b) einen Bericht, 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. Der Bericht kann auch ein separates versicherungsmathematisches Gutachten beinhalten, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen bestätigt; sowie
 - (c) einen Bericht, 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 auch ein Bericht des Treuhänders in Form eines Berichtes des Managements sowie ein Kapitalanlagebericht den Aufstellungen beigefügt werden.

29. Diejenigen, welche die in Paragraph 28(a) und 28(b) gezeigten Formate bevorzugen, sind der Ansicht, dass die Quantifizierung der zugesagten Versorgungsleistungen und anderer gemäß dieser Ansätze gegebener Informationen es den Berichtsadressaten erleichtert, die gegenwärtige Lage des Planes und die Wahrscheinlichkeit, dass der Plan seine Verpflichtungen erfüllen kann, zu beurteilen. Sie sind auch der Ansicht, dass Finanzberichte in sich vollständig sein müssen und nicht auf begleitende Aufstellungen bauen dürfen. Andererseits besteht auch die Auffassung, dass das unter Paragraph 28(a) beschriebene Format den Eindruck einer bestehenden Schuld hervorrufen könnte, wobei der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen nach dieser Auffassung nicht alle Merkmale einer Schuld besitzt.
30. Diejenigen, welche das in Paragraph 28(c) gezeigte Format bevorzugen, sind der Ansicht, 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

IAS 26

hierzu stattdessen möglicherweise den Barwert der aus diesen Kapitalanlagen erwarteten Mittelzuflüsse heranziehen. Daher ist es nach Auffassung derjenigen, welche dieses Format bevorzugen, unwahrscheinlich, dass ein solcher Vergleich die generelle Beurteilung des Planes 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 aufzuführen ist, da dort angemessene Erläuterungen gegeben werden können.

31. Dieser Standard stimmt der Auffassung zu, die Angaben bezüglich zugesagter Versorgungsleistungen in einem gesonderten versicherungsmathematischen Gutachten zu gestatten. 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 den Finanzinformationen 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 Altersversorgungsplanes sind mit dem 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 Planes, 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 Zeitwertes von Kapitalanlagen des Planes nicht möglich ist, wie etwa eine hundertprozentige Beteiligung an einem Unternehmen, ist der Grund für die Nichtverwendung des beizulegenden Zeitwertes 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 Bilanzierung für die im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit des Fonds genutzten Vermögenswerte erfolgt gemäß den entsprechenden International Accounting Standards.

Angaben

34. **Im Bericht eines leistungs- oder beitragsorientierten Altersversorgungsplanes 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 Planes und der Auswirkung aller Änderungen im Plan während der Periode.**
35. Falls zutreffend, schließen Berichte, 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 Schulden als den 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 aufgliedert 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 Pläne;
- (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 den damit zusammenhängenden Finanzinformationen zu lesen ist; sowie
- (e) bei leistungsorientierten Plänen eine Beschreibung der maßgeblichen versicherungsmathematischen Annahmen und der zur Berechnung des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen verwendeten Methode.
36. Der Bericht eines Altersversorgungsplanes beinhaltet eine Beschreibung des Planes, entweder als Teil der Finanzinformationen 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 Planes — 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 Planes; sowie
 - (g) Veränderungen in den Posten (a) bis (f) während der Periode, die durch den Bericht behandelt wird.

Es ist nicht unüblich, auf andere den Plan beschreibende Unterlagen, die den Berichtsadressaten in einfacher Weise zugänglich sind, zu verweisen und im Bericht lediglich Angaben zu nachträglichen Veränderungen aufzuführen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

37. ***Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1988 oder danach beginnenden Geschäftsjahres von Altersversorgungsplänen anzuwenden.***

IAS 27

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 27
(ÜBERARBEITET 2000)**Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen**

IAS 27 wurde im Juni 1988 vom Board genehmigt. Im November 1994 wurde der Text des IAS 27 entsprechend der seit 1991 für die IAS üblichen Form umgegliedert. Der ursprünglich genehmigte Text wurde nicht grundlegend verändert. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen.

Im Dezember 1998 wurden die Verweise auf IAS 25, Bilanzierung von Finanzinvestitionen, in den Paragraphen 13, 24, 29 und 30 in Verweise auf IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, abgeändert.

Im Oktober 2000 wurde der Paragraph 13 geändert, um den Wortlaut an ähnliche Paragraphen anderer IAS anzupassen.

Die folgenden SIC Interpretationen beziehen sich auf IAS 27:

- SIC-12: Konsolidierung — Zweckgesellschaften,
- SIC-33: Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode — Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Anwendungsbereich	1-5
Definitionen	6
Darstellung des Konzernabschlusses	7-10
Konsolidierungskreis	11-14
Konsolidierungsverfahren	15-28
Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen im Einzelabschluss des Mutterunternehmens	29-31
Angaben	32
Zeitpunkt des Inkrafttretens	33

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

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 ist ebenfalls bei der Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen im Einzelabschluss eines Mutterunternehmens anzuwenden.***
3. Dieser Standard ersetzt den IAS 3, Konzernabschlüsse. Davon ausgenommen sind die Teile des IAS 3, welche sich mit der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen befassen (siehe IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen).
4. Der im Vorwort zu den International Accounting Standards enthaltene Begriff Abschluss schließt Konzernabschlüsse ein. Demgemäß werden Konzernabschlüsse in Übereinstimmung mit den International Accounting Standards erstellt.

5. Folgende Punkte werden von diesem Standard nicht behandelt:
- (a) Methoden der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen und deren Auswirkungen auf die Konsolidierung, einschließlich eines aus einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwertes (siehe IAS 22 (überarbeitet 1998), Unternehmenszusammenschlüsse);
 - (b) Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (siehe IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen); und
 - (c) Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures (siehe IAS 31, Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures).

DEFINITIONEN

6. *Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:*

Beherrschung (im Sinne dieses Standards) ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.

Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

Ein Mutterunternehmen ist ein Unternehmen mit einem oder mehreren Tochterunternehmen.

Ein Konzern ist ein Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen.

Ein Konzernabschluss ist der Abschluss eines Konzerns, der die Konzernunternehmen so darstellt, als ob es sich bei ihnen um ein einziges Unternehmen handelt.

Der Minderheitsanteil ist der Teil des Ergebnisses der Geschäftstätigkeit und des Reinvermögens eines Tochterunternehmens, der auf Anteile entfällt, die weder direkt vom Mutterunternehmen noch indirekt über andere Tochterunternehmen vom Mutterunternehmen gehalten werden.

DARSTELLUNG DES KONZERNABSCHLUSSES

7. **Ein Mutterunternehmen hat einen Konzernabschluss vorzulegen. Davon ausgenommen sind die in Paragraph 8 erwähnten Mutterunternehmen.**
8. **Ein Mutterunternehmen, welches vollständig oder nahezu vollständig im Besitz eines übergeordneten Mutterunternehmens steht, braucht dann keinen Konzernabschluss vorzulegen, wenn es hierfür im Falle eines nahezu vollständig im Besitz stehenden Mutterunternehmens die Zustimmung der Eigner des Minderheitsanteils einholt. Ein solches Mutterunternehmen hat neben den Grundsätzen, nach denen Tochterunternehmen in seinem Einzelabschluss bilanziert werden, die Gründe anzugeben, warum kein Konzernabschluss vorgelegt worden ist. Der Name und Firmensitz des Mutterunternehmens, welches den befreienden Konzernabschluss veröffentlicht, ist auch anzugeben.**
9. Abschlussadressaten eines Mutterunternehmens sind im Regelfall an der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und Veränderungen der Vermögens- und Finanzlage des Konzerns insgesamt interessiert und darüber zu informieren. Dieses Bedürfnis wird durch einen Konzernabschluss erfüllt, der die Rechnungslegungsinformationen über den Konzern wie bei einem einzelnen Unternehmen darlegt, ohne auf gesetzmäßige Abgrenzungen der einzelnen juristischen Einheiten Rücksicht zu nehmen.
10. Ein Mutterunternehmen, welches sich selbst vollständig im Besitz eines übergeordneten Mutterunternehmens befindet, braucht nicht in jedem Fall einen Konzernabschluss aufzustellen, da dieser vom übergeordneten Mutterunternehmen möglicherweise nicht benötigt wird und die Informations-Bedürfnisse von sonstigen Außenstehenden am besten vom Konzernabschluss des übergeordneten Mutterunternehmens befriedigt werden. In einigen Staaten ist ein Mutterunternehmen auch dann von der Vorlage eines Konzernabschlusses befreit, wenn es selbst nahezu vollständig im Besitz eines übergeordneten Mutterunternehmens steht und die Anteilseigner der Minderheitsbeteiligung der Befreiung zugestimmt haben. Als nahezu vollständig im Besitz stehend wird ein Unternehmen angesehen, wenn dem übergeordneten Mutterunternehmen 90 % oder mehr der Stimmrechte des Unternehmens zustehen.

IAS 27

KONSOLIDIERUNGSKREIS

11. **Ein Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss aufstellt, hat grundsätzlich alle ausländischen und inländischen Tochterunternehmen, mit Ausnahme derjenigen, auf die in Paragraph 13 verwiesen wird, zu konsolidieren.**
12. Der Konzernabschluss schließt alle Unternehmen ein, welche vom Mutterunternehmen beherrscht werden, mit Ausnahme solcher Tochterunternehmen, die auf Grund der in Paragraph 13 aufgeführten Gründe von der Konsolidierung ausgeschlossen werden. Eine Beherrschung wird dann angenommen, wenn das Mutterunternehmen, entweder direkt oder indirekt über Tochterunternehmen, über mehr als die Hälfte der Stimmrechte eines Unternehmens verfügt. Dies gilt nicht, wenn sich in außergewöhnlichen Umständen eindeutig nachweisen lässt, 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, sofern eine der folgenden Möglichkeiten gegeben ist ⁽¹⁾ ⁽²⁾:
- (a) die Möglichkeit, über mehr als die Hälfte der Stimmrechte kraft einer mit anderen Anteilseignern abgeschlossenen Vereinbarung zu verfügen;
 - (b) die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung zu bestimmen;
 - (c) die Möglichkeit, die Mehrheit der Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu ernennen oder abzusetzen; oder
 - (d) die Möglichkeit, die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu bestimmen.
13. **Ein Tochterunternehmen ist von der Konsolidierung auszuschließen, wenn:**
- (a) **eine Beherrschung nur vorübergehend begründet wird, weil das Tochterunternehmen ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung in naher Zukunft erworben wurde und gehalten wird; oder**
 - (b) **es unter langfristig erheblichen Beschränkungen tätig ist, die seine Fähigkeit zum Mitteltransfer an den Investor oder Anteilseigner wesentlich mindern.**

Derartige Tochterunternehmen sind gemäß IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, als Finanzinvestitionen zu bilanzieren.

14. Ein Tochterunternehmen ist auch dann nicht von der Konsolidierung auszuschließen, wenn sich die Geschäftstätigkeit dieses Tochterunternehmens von der Geschäftstätigkeit anderer Unternehmen des Konzerns unterscheidet. Durch eine Konsolidierung solcher Tochterunternehmen bei gleichzeitiger Angabe zusätzlicher Informationen über ihre abweichende Geschäftstätigkeit im Konzernabschluss werden bessere Informationen zur Verfügung gestellt als ohne Konsolidierung. Beispielsweise helfen die vom IAS 14, Segmentberichterstattung, verlangten Angabepflichten, die Bedeutung abweichender Geschäftsfelder innerhalb des Konzerns zu erläutern.

KONSOLIDIERUNGSVERFAHREN

15. 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 den Konzern so darstellt, als ob es sich bei dem Konzern um ein einziges Unternehmen handelt, sind die folgenden Schritte zu beachten ⁽²⁾:
- (a) der Buchwert der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an jedem einzelnen Tochterunternehmen und der Anteil des Mutterunternehmens am Eigenkapital jedes Tochterunternehmens werden eliminiert (siehe IAS 22 (überarbeitet 1998), Unternehmenszusammenschlüsse, der auch die Behandlung eines resultierenden Geschäfts- oder Firmenwertes beschreibt);

⁽¹⁾ Siehe auch SIC-12: Konsolidierung — Zweckgesellschaften.

⁽²⁾ Siehe auch SIC-33: Vollkonsolidierungs- und Equity- Methode — Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten.

- (b) Minderheitsanteile am Periodenergebnis konsolidierter Tochterunternehmen in der Berichtsperiode werden ermittelt und mit dem Konzernergebnis verrechnet, um das Periodenergebnis zu ermitteln, das den Eigentümern des Mutterunternehmens zurechenbar ist; 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, angegeben. Minderheitsanteile am Reinvermögen bestehen aus:
- (i) dem Betrag zum Zeitpunkt des ursprünglichen Zusammenschlusses, welcher gemäß IAS 22 (überarbeitet 1998), Unternehmenszusammenschlüsse, ermittelt wurde; und
- (ii) dem Anteil der Minderheit an den Eigenkapitalbewegungen seit dem Zeitpunkt des Zusammenschlusses.
16. Werden vom Mutterunternehmen oder seinen Tochterunternehmen auf Grund von Gewinnen, die beim Tochterunternehmen zurückbehalten wurden, Steuern auf Ausschüttungen geschuldet, so sind diese gemäß IAS 12, Ertragsteuern, zu bilanzieren.
17. **Konzerninterne Salden und Transaktionen und daraus resultierende nicht realisierte Gewinne sind in voller Höhe zu eliminieren. Nicht realisierte Verluste aus Transaktionen innerhalb des Konzerns sind ebenfalls zu eliminieren, es sei denn, dass die Kosten nicht zurückerhalten werden können.**
18. Konzerninterne Salden und Transaktionen, einschließlich Umsatzerlöse, Aufwendungen und Dividenden, sind in voller Höhe zu eliminieren. Nicht realisierte Gewinne aus Transaktionen innerhalb des Konzerns, die im Buchwert von Vermögenswerten, wie Vorräten und Anlagevermögen, enthalten sind, sind in voller Höhe zu eliminieren. Nicht realisierte Verluste aus Transaktionen innerhalb des Konzerns, die bei der Berechnung des Buchwertes von Vermögenswerten abgezogen wurden, sind ebenfalls in voller Höhe zu eliminieren, es sei denn, dass die Kosten nicht zurückerhalten werden können. Zeitliche Differenzen auf Grund der Eliminierung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten infolge von Transaktionen innerhalb des Konzerns werden gemäß IAS 12, Ertragsteuern, behandelt.
19. **Werden die bei der Konsolidierung verwendeten Abschlüsse zu abweichenden Abschlussstichtagen aufgestellt, so sind Berichtigungen für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse, die zwischen den abweichenden Stichtagen und dem Stichtag des Mutterunternehmens eingetreten sind, vorzunehmen. Der Unterschied zwischen den Abschlussstichtagen darf nicht mehr als drei Monate betragen.**
20. Die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, sind gewöhnlich auf den gleichen Stichtag aufgestellt. Bei abweichenden Abschlussstichtagen stellt das Tochterunternehmen häufig zu Konsolidierungszwecken Zwischenabschlüsse auf den Stichtag des Konzerns auf. Wenn dies nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, dürfen auch Abschlüsse mit abweichenden Abschlussstichtagen einbezogen werden, vorausgesetzt, die Abweichung ist nicht größer als drei Monate. Nach dem Grundsatz der Stetigkeit haben die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen zwischen den Abschlussstichtagen von Periode zu Periode gleich zu bleiben.
21. **Bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses sind für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden. Ist die Verwendung von konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei der Aufstellung des Konzernabschlusses nicht durchführbar, ist diese Tatsache anzugeben. Dabei ist der betroffene Anteil jedes Konzernabschlusspostens, auf den abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angewendet wurden, anzugeben.**
22. Wenn ein Konzernunternehmen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anwendet, die sich von den im Konzernabschluss für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendeten unterscheiden, werden in vielen Fällen sachgerechte Berichtigungen im Abschluss durchgeführt, wenn dieser bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet wird.
23. Das Ergebnis eines Tochterunternehmens wird beginnend ab dem Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen. Dies ist der Tag, an dem die Beherrschung des erworbenen Tochterunternehmens gemäß IAS 22 (überarbeitet 1998), Unternehmenszusammenschlüsse, tatsächlich begründet wird. Das Ergebnis eines veräußerten Tochterunternehmens ist bis zum Veräußerungszeitpunkt in den Konzernabschluss einzubeziehen. Dies ist der Zeitpunkt, an dem die Beherrschung des Tochterunternehmens durch das Mutterunternehmen

IAS 27

endet. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Erlösen aus der Veräußerung des Tochterunternehmens und den Buchwerten der Vermögenswerte abzüglich der Schulden zum Zeitpunkt der Veräußerung wird in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung als ein Gewinn oder Verlust aus dem Abgang des Tochterunternehmens erfasst. Um die Vergleichbarkeit von Abschlüssen zwischen unterschiedlichen Berichtsperioden zu gewährleisten, werden häufig ergänzende Angaben über die Auswirkungen eines Erwerbs bzw. einer Veräußerung eines Tochterunternehmens auf die Vermögens- und Finanzlage zum Abschlussstichtag und auf das Ergebnis für die Berichtsperiode sowie auf die entsprechenden Beträge in der vorhergehenden Berichtsperiode bereitgestellt.

24. **Anteile an einem Unternehmen sind von dem Zeitpunkt an, ab dem die Anteile nicht mehr die Kriterien eines Tochterunternehmens erfüllen und nicht zu einem assoziierten Unternehmen gemäß IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, werden, gemäß IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, bilanziert.**
25. Der Buchwert der Anteile zum Zeitpunkt des Erlöschens der Eigenschaft als Tochterunternehmen ist danach als Anschaffungskosten anzusetzen.
26. **Minderheitsanteile sind in der Konzernbilanz getrennt von Fremdkapital und Eigenkapital, das auf Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt, anzugeben. Minderheitsanteile am Konzernergebnis sind gleichfalls gesondert anzugeben.**
27. Die auf Minderheitsanteile entfallenden Verluste eines konsolidierten Tochterunternehmens können den auf diese Anteile entfallenden Anteil am Eigenkapital des Tochterunternehmens übersteigen. Der übersteigende Betrag und jeder weitere auf Minderheitsanteile entfallende Verlust ist gegen die Mehrheitsbeteiligung am Konzerneigenkapital zu verrechnen, mit Ausnahme des Betrages, den die Minderheiten zum einen verbindlich verpflichtet sind selbst zu zahlen und soweit sie zum anderen 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 zurückerstattet ist.
28. Falls ein Tochterunternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, welche von Konzernfremden gehalten werden, hat das Mutterunternehmen seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Vorzugsdividende auf noch nicht bediente kumulative Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob die Dividenden angekündigt wurden oder nicht.

BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN TOCHTERUNTERNEHMEN IM EINZELABSCHLUSS DES MUTTERUNTERNEHMENS

29. **Im Einzelabschluss eines Mutterunternehmens sind Anteile an Tochterunternehmen, welche in den Konzernabschluss einbezogen sind, entweder:**
 - (a) **mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren;**
 - (b) **nach der Equity-Methode zu bilanzieren, wie im IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, beschrieben; oder**
 - (c) **als zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte zu bilanzieren, wie in IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, beschrieben.**
30. **Anteile an Tochterunternehmen, die von der Konsolidierung ausgeschlossen sind, sind entweder**
 - (a) **mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren;**
 - (b) **nach der Equity-Methode zu bilanzieren, wie im IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, beschrieben; oder**
 - (c) **als zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte zu bilanzieren, wie im IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, beschrieben.**
31. In vielen Staaten werden von Mutterunternehmen Einzelabschlüsse vorgelegt, um rechtlichen oder anderen Anforderungen zu genügen.

ANGABEN

32. **Zusätzlich zu den Angaben in den Paragraphen 8 und 21 sind folgende Angaben erforderlich:**
- (a) **im Konzernabschluss eine Auflistung wesentlicher Tochterunternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote;**
 - (b) **im Konzernabschluss, sofern zutreffend:**
 - (i) **die Gründe für die Nichtkonsolidierung eines Tochterunternehmens;**
 - (ii) **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;**
 - (iii) **die Namen der Unternehmen, bei denen das Mutterunternehmen, direkt oder indirekt über Tochterunternehmen, mehr als die Hälfte der Stimmrechte hält, die aber auf Grund der fehlenden Beherrschung keine Tochterunternehmen sind; und**
 - (iv) **die Auswirkungen, die sich durch den Erwerb oder die Veräußerung von Tochterunternehmen auf die Vermögens- und Finanzlage am Abschlussstichtag, auf den Erfolg der Berichtsperiode sowie auf die entsprechenden Größen der Vorperiode ergeben; und**
 - (c) **im Einzelabschluss des Mutterunternehmens eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode für Tochterunternehmen.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

33. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1990 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.**

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 28
(ÜBERARBEITET 2000)**

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen

IAS 28 wurde vom Board im November 1988 genehmigt.

Im November 1994 wurde der Text des IAS 28 entsprechend der seit 1991 für die IAS üblichen Form (IAS 28 (umgegliedert 1994)). Der ursprünglich genehmigte Text wurde nicht grundlegend verändert. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen.

Im Juli 1998 wurden die Paragraphen 23 und 24 des IAS 28 (umgegliedert 1994) an IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, angepasst.

Im Dezember 1998 änderte IAS 39, Finanzinstrumente, Ansatz und Bewertung, die Paragraphen 7, 12 und 14 des IAS 28, um Verweise auf IAS 25, Bilanzierung von Finanzinvestitionen, durch Verweise auf IAS 39 zu ersetzen.

Im März 1999 wurde Paragraph 26 geändert, um Verweise auf IAS 10, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, durch Verweise auf IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, zu ersetzen, und um die Terminologie an IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, anzupassen.

Im Oktober 2000 wurde der Paragraph 8 an ähnliche Paragraphen anderer IAS angepasst. Paragraph 10 wurde gestrichen. Die Änderungen der Paragraphen 8 und 10 werden wirksam, wenn ein Unternehmen erstmals IAS 39 anwendet.

IAS 28

Folgende SIC Interpretationen beziehen sich auf IAS 28:

- SIC-3: Eliminierung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen,
- SIC-20: Equity-Methode — Erfassung von Verlusten,
- SIC-33: Vollkonsolidierungs- und Equity- Methode — Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Anwendungsbereich	1-2
Definitionen	3-7
Maßgeblicher Einfluss	4-5
Equity-Methode	6
Anschaffungskostenmethode	7
Konzernabschluss	8-11
Einzelabschluss des Anteilseigners	12-15
Anwendung der Equity-Methode	16-24
Wertminderungsaufwendungen	23-24
Ertragsteuern	25
Erfolgsunsicherheiten	26
Angaben	27-28
Zeitpunkt des Inkrafttretens	29

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen anzuwenden.***
2. Dieser Standard ersetzt den IAS 3, Konzernabschlüsse, in dem Maße, in dem dieser Standard die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen behandelt hat.

DEFINITIONEN

3. ***Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:***

Ein assoziiertes Unternehmen ist ein Unternehmen, auf welches der Anteilseigner maßgeblichen Einfluss ausüben kann und welches weder ein Tochterunternehmen noch ein Joint Venture des Anteilseigners darstellt.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungsprozessen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, ohne diese Entscheidungsprozesse beherrschen zu können.

Beherrschung (im Sinne dieses Standards) ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.

Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

Die Equity-Methode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten gebucht werden und in der Folge entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am sich ändernden Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens berichtigt werden. Die Gewinn- und Verlustrechnung zeigt den Anteil des Anteilseigners am Erfolg des Beteiligungsunternehmens.

Die Anschaffungskostenmethode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem Unternehmen mit den Anschaffungskosten angesetzt werden. Die Gewinn- und Verlustrechnung erfasst Erträge aus dem Anteilsbesitz nur soweit, wie der Anteilseigner Ausschüttungen aus den seit dem Zeitpunkt des Anteilerwerbs erwirtschafteten Periodenergebnissen des Beteiligungsunternehmens erhält.

Maßgeblicher Einfluss

4. Wenn der Anteilseigner direkt oder indirekt (durch Tochterunternehmen) 20 % oder mehr der Stimmrechte des assoziierten Unternehmens hält, wird ein maßgeblicher Einfluss vermutet, es sei denn, dass dies eindeutig widerlegt werden kann. Umgekehrt wird bei einer Beteiligungsquote des Anteilseigners von weniger als 20 %, sei es direkt oder indirekt durch ein Tochterunternehmen, vermutet, dass der Anteilseigner keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des Beteiligungsunternehmens ausüben kann, es sei denn, dass dieser Einfluss eindeutig nachgewiesen werden kann⁽¹⁾. Ein erheblicher Anteilsbesitz oder ein Mehrheitsbesitz eines anderen Anteilseigners schließen nicht notwendigerweise aus, dass ein Anteilseigner über einen maßgeblichen Einfluss verfügt.
5. Liegt einer oder liegen mehrere der folgenden Indikatoren vor, kann in der Regel auf das Vorhandensein eines maßgeblichen Einflusses des Anteilseigners geschlossen werden:
 - (a) Zugehörigkeit zum Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des assoziierten Unternehmens;
 - (b) Mitwirkung an der Geschäftspolitik des assoziierten Unternehmens;
 - (c) wesentliche Geschäftsvorfälle zwischen dem Anteilseigner und dem assoziierten Unternehmen;
 - (d) Austausch von Führungspersonal; oder
 - (e) Bereitstellung von bedeutenden technischen Informationen.

Equity-Methode

6. Bei der Equity-Methode werden die erworbenen Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten gebucht. In der Folge erhöht oder verringert sich der Buchwert der Anteile entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am Periodenergebnis des Beteiligungsunternehmens. Vom Beteiligungsunternehmen empfangene Ausschüttungen vermindern den Buchwert der Anteile. Änderungen des Buchwerts können auch auf Grund von Änderungen der Beteiligungsquote des Anteilseigners notwendig sein, welche aus erfolgsneutralen Änderungen des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens stammen. Solche erfolgsneutralen Änderungen resultieren auch aus Neubewertungen von Sachanlagen und Finanzinvestitionen, aus Differenzen aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen und aus Anpassungen auf Grund von Unternehmenszusammenschlüssen⁽¹⁾.

Anschaffungskostenmethode

7. Bei der Anschaffungskostenmethode weist ein Anteilseigner seine Anteile am Beteiligungsunternehmen mit den Anschaffungskosten aus. Der Anteilseigner erfasst Erträge nur in dem Umfang, in dem er Ausschüttungen aus den seit dem Erwerbszeitpunkt des Anteilerwerbs erwirtschafteten kumulierten Ergebnissen des Beteiligungsunternehmens erhält. Erhaltene Ausschüttungen, die über diese Ergebnisse hinausgehen, werden als Kapitalrückzahlung angesehen und verringern die Anschaffungskosten der Anteile.

⁽¹⁾ Siehe auch SIC-33: Vollkonsolidierungs- und Equity- Methode — Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten.

IAS 28

KONZERNABSCHLUSS

8. **Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind in einem Konzernabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren, ausgenommen dann, wenn:**
- (a) *die Anteile ausschließlich zum Zwecke der späteren Weiterveräußerung in der nahen Zukunft erworben wurden und gehalten werden; oder*
 - (b) *diese langfristig erheblichen Beschränkungen unterliegen, die die Fähigkeit zum Mitteltransfer an den Investor oder Anteilseigner wesentlich mindern.*

Diese Anteile sind in Übereinstimmung mit IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu bilanzieren.

9. Die Erfassung von Erträgen auf der Basis von erhaltenen Dividenden zeigt die Erträge, die ein Anteilseigner aus Anteilen an einem assoziiertem Unternehmen erzielt, nicht in angemessener Weise, weil die Dividenden nur einen geringen Zusammenhang mit der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens aufweisen. Da der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss auf das assoziierte Unternehmen verfügt, hat er ein gewisses Maß an Verantwortlichkeit für die Ertragskraft des assoziierten Unternehmens und demzufolge die Verzinsung des eingesetzten Kapitals. Der Anteilseigner trägt dieser Verwalterfunktion durch die Ausweitung des Anwendungsbereiches seines Konzernabschlusses Rechnung, indem sein Anteil an den Ergebnissen eines solchen assoziierten Unternehmens einbezogen wird und er dadurch die Ergebnisse und Analyse des Ergebnisses und der Finanzinvestitionen so analysiert, dass zweckmäßigere Kennzahlen berechnet werden können. Dementsprechend bietet die Anwendung der Equity-Methode mehr Informationen über das Reinvermögen und das Periodenergebnis des Anteilseigners.
10. (gestrichen)
11. **Ein Anteilseigner hat die Anwendung der Equity-Methode von dem Zeitpunkt an einzustellen, ab dem:**
- (a) *er nicht mehr über maßgeblichen Einfluss auf das assoziierte Unternehmen verfügt, die Anteile jedoch, entweder vollständig oder teilweise, bestehen bleiben; oder*
 - (b) *die Anwendung der Equity-Methode nicht länger sachgerecht erscheint, da das assoziierte Unternehmen langfristig erheblichen Einschränkungen unterliegt, die seine Fähigkeit zum Mitteltransfer an den Investor oder Anteilseigner wesentlich mindern.*

Der Buchwert der Anteile zu diesem Zeitpunkt ist danach als Anschaffungskosten anzusetzen.

EINZELABSCHLUSS DES ANTEILSEIGNERS

12. **Wenn ein Anteilseigner, der einen Konzernabschluss aufstellt, Anteile an einem assoziierten Unternehmen in seinem Einzelabschluss bilanziert, und diese nicht ausschließlich in der Absicht einer Veräußerung in der näheren Zukunft gehalten werden, so sind die Anteile an dem assoziierten Unternehmen entweder:**
- (a) *mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren;*
 - (b) *gemäß der in diesem Standard beschriebenen Equity-Methode zu bilanzieren; oder*
 - (c) *als zur Veräußerung verfügbarer finanzieller Vermögenswert, wie in IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, beschrieben, zu bilanzieren.*
13. Die Erstellung eines Konzernabschlusses entbindet einen Anteilseigner nicht von der Notwendigkeit, einen Einzelabschluss zu erstellen.
14. **Wenn ein Anteilseigner, der keinen Konzernabschluss aufstellt, Anteile an einem assoziierten Unternehmen in seinem Einzelabschluss bilanziert, so sind die Anteile an dem assoziierten Unternehmen entweder:**
- (a) *mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren;*
 - (b) *nach der in diesem Standard beschriebenen Equity-Methode zu bilanzieren, sofern die Equity-Methode sachgerecht wäre, wenn der Anteilseigner einen Konzernabschluss erstellt hätte; oder*

(c) **gemäß IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, den Definitionen aus IAS 39 folgend als zur Veräußerung verfügbarer oder als zu Handelszwecken gehaltener finanzieller Vermögenswert zu bilanzieren.**

15. Ein Anteilseigner mit Anteilen an assoziierten Unternehmen braucht keinen Konzernabschluss zu erstellen, wenn er keine Tochterunternehmen besitzt. Es erscheint sachgerecht, dass ein solcher Anteilseigner die gleichen Informationen über seine Anteile an assoziierten Unternehmen bereitstellt wie solche Unternehmen, die einen Konzernabschluss erstellen.

ANWENDUNG DER EQUITY-METHODE

16. Viele der für die Anwendung der Equity-Methode sachgerechten Verfahren ähneln den Konsolidierungsverfahren des IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen. Außerdem werden die grundlegenden Vorgehensweisen, welche den Konsolidierungsverfahren beim Erwerb eines Tochterunternehmens zu Grunde liegen, beim Erwerb von Anteilen an einem assoziierten Unternehmen übernommen⁽²⁾.
17. Anteile an einem assoziierten Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an nach der Equity-Methode bilanziert, ab dem die Definition eines assoziierten Unternehmens erfüllt ist. Bei dem Anteilerwerb ist jeder Unterschiedsbetrag (ob positiv oder negativ) zwischen den Anschaffungskosten und dem Anteil des Anteilseigners an den beizulegenden Zeitwerten des identifizierbaren Reinvermögens des assoziierten Unternehmens gemäß IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, zu bilanzieren. Der Anteil des Anteilseigners an den Gewinnen oder Verlusten nach dem Anteilerwerb wird in folgenden Punkten sachgerecht angepasst:
- (a) planmäßige Abschreibung von abschreibungsfähigen Vermögenswerten; auf der Basis ihrer beizulegenden Zeitwerte; und
- (b) planmäßige Abschreibung des Unterschiedsbetrags zwischen den Anschaffungskosten der Anteile und dem Anteil des Anteilseigners an den beizulegenden Zeitwerten des identifizierbaren Reinvermögens.
18. Der Anteilseigner verwendet bei der Anwendung der Equity-Methode den letzten verfügbaren Abschluss des assoziierten Unternehmens. Gewöhnlich wird dieser auf den gleichen Stichtag wie der Abschluss des Anteilseigners aufgestellt. Weichen die Abschlussstichtage des Anteilseigners und des assoziierten Unternehmens voneinander ab, dann stellt das assoziierte Unternehmen häufig einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Anteilseigners auf, der dem Anteilseigner zur Verfügung gestellt wird. Wenn die Erstellung eines Zwischenabschlusses nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, darf auch ein Abschluss verwendet werden, der auf einen anderen Abschlussstichtag aufgestellt wurde. Nach dem Grundsatz der Stetigkeit haben die Länge der Berichtsperioden und die Abweichung zwischen den Abschlussstichtagen von Periode zu Periode gleich zu bleiben.
19. Wenn Abschlüsse mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen verwendet werden, werden Berichtigungen für die Auswirkungen aller bedeutenden Ereignisse oder Geschäftsvorfälle zwischen dem Anteilseigner und dem assoziierten Unternehmen vorgenommen, welche zwischen dem Bilanzstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Bilanzstichtag des Anteilseigners auftreten.
20. Der Abschluss des Anteilseigners wird normalerweise unter Verwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen erstellt. Wenn das assoziierte Unternehmen abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendet und der Abschluss des assoziierten Unternehmens vom Anteilseigner für die Anwendung der Equity-Methode herangezogen wird, werden in vielen Fällen für Zwecke des Konzernabschlusses sachgerechte Berichtigungen vorgenommen. Ist die Ermittlung dieser Berichtigungen nicht durchführbar, wird diese Tatsache im Allgemeinen angegeben.
21. Falls ein assoziiertes Unternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, welche von Konzernfremden gehalten werden, hat der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Vorzugsdividende auf noch nicht bediente kumulative Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob die Dividenden angekündigt wurden oder nicht.

⁽²⁾ Siehe auch SIC-3: Eliminierung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen.

IAS 28

22. Falls bei der Equity-Methode der Anteil eines Anteilseigners an den Verlusten des assoziierten Unternehmens dem Buchwert der Anteile entspricht oder diesen übersteigt, stellt der Anteilseigner gewöhnlich die Einbeziehung seines Anteils in weitere Verluste ein. Die Anteile werden mit einem Buchwert von Null ausgewiesen. Zusätzliche Verluste werden in dem Umfang berücksichtigt, in dem der Anteilseigner Verpflichtungen eingegangen ist oder Zahlungen im Namen des assoziierten Unternehmens geleistet hat, um Verpflichtungen des assoziierten Unternehmens zu erfüllen, für welche der Anteilseigner bürgt oder auf andere Weise haftet. Falls das assoziierte Unternehmen in der Folge wieder Gewinne ausweist, berücksichtigt der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen erst dann, wenn der Gewinnanteil dem noch nicht ausgewiesenen Periodenfehlbetrag entspricht ⁽³⁾.

Wertminderungsaufwendungen

23. Falls ein Anzeichen dafür besteht, dass eine Investition in ein assoziiertes Unternehmen wertgemindert sein könnte, wendet ein Unternehmen IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, an. Bei der Bestimmung des gegenwärtigen Nutzungswerts einer Investition schätzt ein Unternehmen:
- (a) seinen Anteil des Barwerts der geschätzten, erwarteten zukünftigen Cashflows, die von dem assoziierten Unternehmen als Ganzes erzeugt werden, einschließlich der Cashflows aus den Tätigkeiten des assoziierten Unternehmens und dem endgültigen Abgang der Investition; oder
 - (b) dem Barwert der geschätzten, erwarteten zukünftigen Cashflows, die aus den Dividenden der Investition und aus dem endgültigen Abgang resultieren.

Bei richtigen Annahmen führen beide Methoden zu dem gleichen Ergebnis. Jeder entstehende Wertminderungsaufwand der Investition wird gemäß IAS 36 aufgedeckt. Deshalb wird er zuerst jeglichem verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet (siehe Paragraph 17).

24. Der erzielbare Betrag einer Investition in ein assoziiertes Unternehmen wird für jedes einzelne assoziierte Unternehmen einzeln bestimmt, solange ein einzelnes assoziiertes Unternehmen nicht Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung erzeugt, die größtenteils unabhängig von denen anderer Vermögenswerte des berichtenden Unternehmens sind.

ERTRAGSTEUERN

25. Ertragsteuern aus der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen werden gemäß IAS 12, Ertragsteuern, bilanziert.

ERFOLGSUNSICHERHEITEN

26. Der Anteilseigner gibt gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, folgendes an:
- (a) seinen Anteil an den Eventualschulden und Kapitalverpflichtungen eines assoziierten Unternehmens, für den er gegebenenfalls haftet; und
 - (b) solche Eventualschulden, die entstehen, weil der Anteilseigner einzeln für alle Schulden des assoziierten Unternehmens haftet.

ANGABEN

27. **Die folgenden Angaben sind erforderlich:**
- (a) **eine sachgerechte Aufstellung und Beschreibung der wesentlichen assoziierten Unternehmen, einschließlich der Beteiligungsquote und, falls abweichend, des jeweiligen Anteils der Stimmrechte; und**
 - (b) **die für diese Anteile angewendeten Bilanzierungsmethoden.**
28. **Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sind als langfristige Vermögenswerte zu klassifizieren und als gesonderte Posten in der Bilanz anzugeben. Der Anteil des Anteilseigners an den Gewinnen oder Verlusten dieser Anteile ist als gesonderter Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben. Der Anteil des Anteilseigners an allen außerordentlichen Posten oder Posten aus Vorperioden ist ebenfalls gesondert anzugeben.**

⁽³⁾ Siehe auch: SIC-20: Equity -Methode — Erfassung von Verlusten.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

29. *Mit Ausnahme der Paragraphen 23 und 24 ist dieser International Accounting Standard erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1990 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.*
30. *Die Paragraphen 23 und 24 sind erstmals anzuwenden, wenn IAS 36 anzuwenden ist — d. h. in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 1999 beginnenden Geschäftsjahres, es sei denn, dass IAS 36 in früheren Berichtsperioden angewendet wird.*
31. Die Paragraphen 23 und 24 dieses Standards wurden im Juli 1998 genehmigt, um die Paragraphen 23 und 24 des IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (umgegliedert 1994) zu ersetzen.

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 29
(UMGEGLIEDERT 1994)**

Rechnungslegung in Hochinflationenländern

Dieser umgegliederte International Accounting Standard ersetzt die vom Board ursprünglich im April 1989 genehmigte Fassung. Der Standard wird in der überarbeiteten Form dargestellt, die seit 1991 für International Accounting Standards üblich ist. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen, wobei der ursprünglich genehmigte Text nicht grundlegend verändert wurde.

Die folgenden SIC Interpretationen beziehen sich auf IAS 29:

- SIC-19: Berichtswährung — Bewertung und Darstellung von Abschlüssen gemäß IAS 21 und IAS 29.
- SIC-30: Berichtswährung — Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Anwendungsbereich	1-4
Anpassung des Abschlusses	5-10
Abschlüsse auf Basis historischer Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten	11-28
Bilanz	11-25
Gewinn- und Verlustrechnung	26
Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten	27-28
Abschlüsse zu Tageswerten	29-31
Bilanz	29
Gewinn- und Verlustrechnung	30
Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten	31
Steuern	32
Kapitalflussrechnung	33
Vergleichszahlen	34

IAS 29

Konzernabschlüsse	35-36
Auswahl und Verwendung des allgemeinen Preisindexes	37
Beendigung der Hochinflation in einer Volkswirtschaft	38
Angaben	39-40
Zeitpunkt des Inkrafttretens	41

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ANWENDUNGSBEREICH

- Dieser Standard ist auf den primären Abschluss einschließlich des Konzernabschlusses eines Unternehmens anzuwenden, das seinen Abschluss in der Währung eines Hochinflationslandes aufstellt.***
- 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 von Beträgen, die aus Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen zu verschiedenen Zeitpunkten resultieren, sogar innerhalb einer Berichtsperiode irreführend ist.
- Dieser Standard legt keine absolute Inflationsrate fest, ab der eine Hochinflation vorliegt. Die Notwendigkeit einer Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard ist eine Ermessensfrage. Hochinflation lässt sich durch Anhaltspunkte in der wirtschaftlichen Umgebung eines Landes entsprechend der folgenden, nicht abschließenden Aufzählung erkennen:
 - Die Bevölkerung bevorzugt es, Vermögen in nicht monetären Vermögenswerten oder in einer relativ stabilen Fremdwährung zu halten. Beträge in Inlandswährung werden unverzüglich investiert, um die Kaufkraft zu erhalten;
 - die Bevölkerung rechnet nicht in der Inlandswährung, sondern in einer relativ stabilen Fremdwährung. Preise können in dieser Währung angegeben werden;
 - Verkäufe und Käufe auf Kredit werden zu Preisen getätigt, die den erwarteten Verlust der Kaufkraft in der Kreditperiode berücksichtigen, selbst wenn die Kreditperiode kurz ist;
 - Zinssätze, Löhne und Preise sind an einen Preisindex gebunden; und
 - die kumulative Preissteigerungsrate innerhalb von drei Jahren nähert sich oder überschreitet 100 %.
- Es ist wünschenswert, dass alle Unternehmen, die in der Währung eines bestimmten Hochinflationslandes bilanzieren, diesen Standard vom selben Zeitpunkt an anwenden. In jedem Fall ist dieser Standard für die Abschlüsse eines Unternehmens vom Beginn der Berichtsperiode an anzuwenden, in der es die Hochinflation in dem Land erkennt, in dessen Währung es bilanziert.

ANPASSUNG DES ABSCHLUSSES

- Preisänderungen im Laufe der Zeit resultieren aus dem Zusammenspiel verschiedener spezifischer oder allgemeiner politischer, wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Kräfte. Spezifische Kräfte, beispielsweise Änderungen von Angebot und Nachfrage und technischer Fortschritt, führen unter Umständen dazu, dass einzelne Preise wesentlich und unabhängig voneinander steigen oder sinken. Darüber hinaus führen allgemeine Kräfte unter Umständen zu einer Änderung des allgemeinen Preisniveaus und somit der allgemeinen Kaufkraft.
- In den meisten Ländern werden die primären Abschlussbestandteile auf der Basis historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten ungeachtet der Veränderungen des allgemeinen Preisniveaus oder bestimmter Preissteigerungen von im Bestand befindlichen Vermögenswerten aufgestellt, außer in dem Umfang, in dem Sachanlagen und Finanzinvestitionen neubewertet werden können. Einige Unternehmen legen jedoch primäre Abschlussbestandteile vor, die auf dem Tageswertkonzept basieren, welches die Auswirkungen von bestimmten Preisänderungen bei im Bestand befindlichen Vermögenswerten widerspiegelt.

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 die primären Abschlussbestandteile von Unternehmen, die in der Währung eines Hochinflationslandes bilanzieren. Die Darstellung der von diesem Standard geforderten Informationen in Form einer Ergänzung zu einem nicht angepassten Abschluss ist nicht zulässig. Darüber hinaus wird von einer separaten Darstellung des Abschlusses vor der Anpassung abgeraten.
8. ***Der Abschluss eines Unternehmens, das in der Währung eines Hochinflationslandes bilanziert, 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 vom 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.***
9. ***Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten ist in das Periodenergebnis einzubeziehen und gesondert anzugeben.***
10. Die Anpassung des Abschlusses in Übereinstimmung mit diesem Standard erfordert die Anwendung bestimmter Verfahren sowie Ermessensentscheidungen. Die stetige Anwendung dieser Verfahren und Ermessensentscheidungen von einer Periode zur nächsten ist wichtiger als die präzise Genauigkeit der daraus resultierenden Beträge in den angepassten Abschlüssen.

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 durch Anwendung eines allgemeinen Preisindexes angepasst.
12. Monetäre Posten werden nicht angepasst, da sie bereits in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt sind. Monetäre Posten sind im Bestand befindliche Geldmittel oder Posten, für die das Unternehmen Geld zahlt oder Geld erhält.
13. Vermögenswerte und Schulden, die vertraglich an Preisveränderungen gebunden sind, wie beispielsweise Indexanleihen und -kredite, werden vertragsgemäß angeglichen, um den ausstehenden Betrag zum Bilanzstichtag zu ermitteln. Diese Posten werden in der angepassten Bilanz zu diesem angeglichenen Betrag aufgeführt.
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 geführt; somit werden sie zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden Betrag ausgedrückt. Die angepassten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedes Postens werden bestimmt, indem man auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die kumulierten Abschreibungen die Veränderung eines allgemeinen Preisindexes vom Anschaffungsdatum bis zum Bilanzstichtag anwendet. Daher werden Sachanlagen, Finanzinvestitionen, Vorräte an Rohstoffen und Waren, Geschäfts- oder Firmenwerte, Patente, Warenzeichen und ähnliche Vermögenswerte ab ihrem Anschaffungsdatum angepasst. Vorräte an Halb- und Fertigerzeugnissen werden ab dem Datum angepasst, an dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten anfielen.
16. Es kann sein, dass ausführliche Aufzeichnungen über die Anschaffungsdaten der Sachanlagen nicht vorliegen oder die Anschaffungsdaten eine Schätzung nicht zulassen. In diesen seltenen Fällen kann es in der ersten Periode der Anwendung dieses Standards erforderlich sein, den Ausgangswert für die Anpassung dieser Posten durch eine unabhängige professionelle Bewertung zu ermitteln.
17. Es ist möglich, dass für die Perioden, für die eine Anpassung der Sachanlagen von diesem Standard verlangt wird, kein allgemeiner Preisindex zur Verfügung steht. In diesen seltenen Fällen kann es erforderlich sein, auf eine Schätzung zurückzugreifen, die beispielsweise auf den Bewegungen des Wechselkurses der Berichtswährung gegenüber einer relativ stabilen Fremdwährung basiert.

IAS 29

18. Bei manchen nicht monetären Posten wird der Wert eines anderen Zeitpunkts als dem des Anschaffungsdatums oder des Bilanzstichtages 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 gemäß den entsprechenden International Accounting Standards vermindert, wenn er den aus der künftigen Verwendung des Postens (einschließlich seines Verkaufes oder eines anderweitigen Abganges) erzielbaren Betrag überschreitet. In solchen Fällen werden daher die angepassten Beträge für Sachanlagen, Geschäfts- oder Firmenwerte, Patente und Warenzeichen auf den erzielbaren Betrag verringert, die angepassten Beträge der Vorräte werden auf den Nettoveräußerungswert und die angepassten Beträge für die kurzfristigen Finanzinvestitionen auf den Marktwert verringert.
20. Möglicherweise berichtet ein Beteiligungsunternehmen, das gemäß der Equity-Methode bilanziert wird, in der Währung eines Hochinflationslandes. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung eines solchen Beteiligungsunternehmens werden gemäß diesem Standard angepasst, damit der Anteil des Anteilseigners am Reinvermögen 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 als Aufwand in der Periode erfasst, in der diese Kosten anfallen.
22. Möglicherweise erwirbt ein Unternehmen Vermögenswerte im Rahmen eines Vertrags, der eine zinsfreie Stundung der Zahlung ermöglicht. Wenn eine Erhöhung des Zinsbetrags nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, werden solche Vermögenswerte ab dem Zahlungs- und nicht ab dem Erwerbszeitpunkt angepasst.
23. IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, gestattet es einem Unternehmen, nach einer beträchtlichen und kürzlichen Abwertung Differenzen aus der Währungsumrechnung von Krediten in den Buchwert von Vermögenswerten aufzunehmen. Eine derartige Praxis ist für ein in der Währung eines Hochinflationslandes bilanzierendes Unternehmen nicht sachgerecht, wenn der Buchwert des Vermögenswerts ab seinem Erwerbszeitpunkt angepasst wird.
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 mit einem allgemeinen Preisindex 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 durch Anwendung eines allgemeinen Preisindexes angepasst. Die Änderungen des Eigenkapitals in der Periode werden gemäß IAS 1, Darstellung des Abschlusses, angegeben.

Gewinn- und Verlustrechnung

26. Gemäß diesem Standard sind alle Posten der Gewinn- und Verlustrechnung in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken. Daher sind alle Beträge durch Anwendung des allgemeinen Preisindexes ab den Zeitpunkten anzupassen, an denen die Posten der Erträge und Aufwendungen erstmalig im Abschluss erfasst wurden.

Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten

27. Hat ein Unternehmen in einer Periode der Inflation mehr monetäre Vermögenswerte als monetäre Schulden, so verliert es an Kaufkraft, während ein Unternehmen mit mehr monetären Schulden als monetären Vermögenswerten an Kaufkraft gewinnt, sofern die Vermögenswerte und die Schulden nicht an einen Preisindex gebunden sind. Dieser 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 Vermögenswerte und Schulden ableiten. Der Gewinn oder Verlust kann geschätzt werden, indem die Änderung eines allgemeinen Preisindexes auf den gewichteten Durchschnitt der Differenz zwischen monetären Vermögenswerten und Schulden angewendet wird, die in der Berichtsperiode vorhanden sind.

28. Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten wird in das Periodenergebnis aufgenommen. Die gemäß Paragraph 13 erfolgte Anpassung der Vermögenswerte und Schulden, 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 enthält die zu Tageswerten aufgestellte Gewinn- und Verlustrechnung die Kosten zum Zeitpunkt der damit verbundenen Geschäftsvorfälle oder anderen Ereignisse. 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 durch Anwendung 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. Die zu Tageswerten aufgestellte Gewinn- und Verlustrechnung kann jedoch bereits eine Angleichung umfassen, die die Auswirkungen von Preisänderungen bei monetären Posten gemäß Paragraph 16 des IAS 15, Informationen über die Auswirkungen von Preisänderungen, wiedergibt. Eine solche Angleichung ist Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Nettoposition der monetären Posten.

Steuern

32. Die Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard kann zu Differenzen zwischen dem steuerpflichtigen Einkommen und dem Periodenergebnis führen. Diese Differenzen werden gemäß IAS 12, Ertragsteuern, behandelt.

Kapitalflussrechnung

33. Dieser Standard verlangt, dass 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 basierten, durch Anwendung eines allgemeinen Preisindexes angepasst, damit der Vergleichsabschluss in der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit dargestellt ist. Die Informationen, die für frühere Perioden angegeben werden, werden ebenfalls in der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit ausgedrückt.

Konzernabschlüsse

35. Ein Mutterunternehmen, das in der Währung eines Hochinflationlandes berichtet, kann Tochterunternehmen haben, die ihren Abschluss ebenfalls in den Währungen hochinflationärer Länder erstellen. Der Abschluss jedes dieser Tochterunternehmen ist durch Anwendung 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 den Währungen von Hochinflationländern berichten, werden gemäß IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, behandelt.

IAS 30

36. Werden Abschlüsse mit unterschiedlichen Abschlussstichtagen konsolidiert, sind alle Posten, unabhängig davon, ob sie monetär oder nicht monetär sind, an die am Stichtag des Konzernabschlusses geltende Maßeinheit anzupassen.

Auswahl und Verwendung des allgemeinen Preisindexes

37. Die Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard erfordert die Verwendung eines allgemeinen Preisindexes, 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 aufzustellen und darzustellen, so sind die in der am Ende der vorherigen Periode geltenden Maßeinheit ausgedrückten Beträge als Grundlage für die Buchwerte in seinem darauf folgenden Abschluss zu verwenden.***

ANGABEN

39. ***Folgende Angaben sind erforderlich*** ⁽¹⁾:
- (a) ***die Tatsache, dass der Abschluss und die Vergleichszahlen für die vorherigen Perioden auf Grund von Änderungen der allgemeinen Kaufkraft in der Berichtswährung 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 vorherigen Periode.***
40. Die von 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 International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1990 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.***

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 30
(UMGEGLIEDERT 1994)****Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen**

Dieser umgegliederte International Accounting Standard ersetzt die vom Board ursprünglich im Juni 1990 genehmigte Fassung. Der Standard wird in der überarbeiteten Form dargestellt, die seit 1991 für International Accounting Standards üblich ist. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen, wobei der ursprünglich genehmigte Text nicht grundlegend verändert wurde.

1998 wurden die Paragraphen 24 und 25 des IAS 30 geändert. Die Änderungen ersetzen Verweise auf IAS 25, Bilanzierung von Finanzinvestitionen, durch Verweise auf IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung.

1999 wurden die Paragraphen 26, 27, 50 und 51 des IAS 30 geändert. Diese Änderungen ersetzen die Verweise auf IAS 10, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, durch Verweise auf IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, und entsprechen der in IAS 37 aufgestellten Terminologie.

⁽¹⁾ Siehe auch SIC-30: Berichtswährung — Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragrafen
Anwendungsbereich	1-5
Hintergrund	6-7
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	8
Gewinn- und Verlustrechnung	9-17
Bilanz	18-25
Erfolgsunsicherheiten und andere Verpflichtungen einschliesslich anderer ausserbilanzieller Positionen	26-29
Fälligkeiten von vermögenswerten und schulden	30-39
Konzentrationen von vermögenswerten, schulden und bilanzunwirksamen Positionen	40-42
Verluste aus dem Kreditgeschäft	43-49
Allgemeine Risiken der Tätigkeit einer Bank	50-52
Als Sicherheit übertragene vermögenswerte	53-54
Treuhandgeschäfte	55
Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden unternehmen und Personen	56-58
Zeitpunkt des Inkrafttretens	59

Die fett und kursiv gedruckten Vorschriften sind in Verbindung mit den Hintergrundmaterialien und den Anwendungsleitlinien dieses Standards sowie in Verbindung mit dem Vorwort zu den International Accounting Standards zu betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist auf Abschlüsse von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen (im Folgenden als Bank bezeichnet) anzuwenden.***
2. Für die Zwecke dieses Standards umfasst der Begriff „Bank“ sämtliche Finanzinstitutionen, deren Hauptaktivitäten in der Geldeinlage und Geldaufnahme zum Zwecke der Kreditgewährung und Geldanlage liegen und die unter gesetzliche, für Banken geltende, oder ähnliche Regelungen fallen. Dieser Standard gilt für alle entsprechenden Unternehmen, unabhängig davon, ob sie das Wort „Bank“ als Bestandteil ihres Namens führen oder nicht.
3. Banken stellen weltweit einen bedeutenden und einflussreichen Sektor des Wirtschaftsgeschehens dar. Die meisten Einzelpersonen und Organisationen nutzen Banken als Einleger oder Kreditnehmer. Banken spielen auf Grund ihrer engen Beziehungen zu den Aufsichtsbehörden und Regierungen sowie den ihnen von den Regierungsbehörden auferlegten Vorschriften eine herausragende Rolle, wenn es darum geht, das Vertrauen in das Währungssystem aufrechtzuerhalten. Daher besteht ein enormes und weit verbreitetes Interesse am Wohlergehen der Banken, insbesondere an ihrer Solvenz und Liquidität sowie an der relativen Risikointensität, die mit den verschiedenen Arten ihres Geschäftes verbunden ist. Die Tätigkeiten und folglich die Anforderungen an Bilanzierung und Darstellung von Banken unterscheiden sich von denen anderer Wirtschaftsunternehmen. Dieser Standard berücksichtigt die speziellen Bedürfnisse von Banken. Er empfiehlt die Angabe einer Erläuterung zum Abschluss, innerhalb derer auch Themen wie Liquiditäts- und Risikomanagement sowie -kontrolle behandelt werden.
4. Dieser Standard gilt als Ergänzung für andere International Accounting Standards, die ebenfalls auf Banken Anwendung finden, sofern ihre Anwendung nicht ausdrücklich in einem Standard ausgeschlossen wird.

IAS 30

5. Dieser Standard findet Anwendung auf die Einzelabschlüsse sowie auf die Konzernabschlüsse einer Bank. Gehören Tätigkeiten von Banken zu den Unternehmensaktivitäten eines Konzerns, ist dieser Standard in Bezug auf die Tätigkeiten von Banken auf konsolidierter Basis anzuwenden.

HINTERGRUND

6. Die Abschlussadressaten benötigen relevante, verlässliche und vergleichbare Informationen, die ihnen helfen, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Bank zu bewerten und wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Sie benötigen darüber hinaus auch Informationen, die ihnen ein Verständnis der speziellen Merkmale der Tätigkeiten von Banken vermitteln. Dieses Informationsbedürfnis besteht auch dann, wenn eine Bank einer offiziellen, gesetzlichen Aufsicht unterliegt und deshalb den entsprechenden Behörden Informationen zur Verfügung stellt, denn diese sind der Öffentlichkeit nicht immer zugänglich. Deshalb haben zur Erfüllung der Bedürfnisse der Abschlussadressaten die Angaben im Abschluss einer Bank umfassend zu sein. Der Informationsumfang ist dabei auf das Maß beschränkt, das einem Management vernünftigerweise abverlangt werden kann.
7. Die Abschlussadressaten haben ein Interesse an der Liquidität und Solvenz einer Bank sowie an den Gefahren, die mit den bilanzierten Vermögenswerten und Schulden und den bilanzunwirksamen Posten oder Sachverhalten verbunden sind. Der Ausdruck Liquidität bezieht sich auf die Verfügbarkeit ausreichender Finanzmittel, um Kontoabhebungen vornehmen und andere finanzielle Verpflichtungen bei Fälligkeit begleichen zu können. Der Ausdruck Solvenz bezieht sich auf den Differenzbetrag zwischen Vermögenswerten und Schulden und folglich auf die angemessene Ausstattung einer Bank mit Eigenmitteln. Eine Bank ist einem Liquiditätsrisiko und anderen Risiken ausgesetzt, die sich aus Währungsschwankungen, Zinsänderungen, Veränderungen der Marktpreise oder aus Adressenausfällen ergeben. Diese Risiken können sich im Abschluss widerspiegeln. Den Abschlussadressaten wird jedoch ein vollständigeres Bild über die den Tätigkeiten der Bank immanenten Risiken vermittelt, wenn das Management in einer Erläuterung zum Abschluss auf Risikomanagement und -kontrolle eingeht.

BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN

8. Banken verwenden verschiedene Methoden zum Ansatz und zur Bewertung von Abschlussposten. Obwohl eine Harmonisierung dieser Methoden wünschenswert wäre, ist sie nicht Gegenstand dieses Standards. Um die Anforderungen von IAS 1, Darstellung des Abschlusses, zu erfüllen und die Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die Grundlage der Abschlusserstellung zu verstehen, sind ggf. die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu folgenden Punkten anzugeben:
 - (a) Erfassung der wesentlichen Ertragsarten (siehe Paragraphen 10 und 11);
 - (b) Bewertung von Wertpapieren des Anlagevermögens und des Handelsbestandes (siehe Paragraphen 24 und 25);
 - (c) Unterscheidungsmerkmale, die bei Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen zum Ansatz von Vermögenswerten oder Schulden innerhalb der Bilanz oder nur zur Angabe von Erfolgsunsicherheiten und anderen Verpflichtungen führen (siehe Paragraphen 26 bis 29);
 - (d) Grundlagen der Ermittlung von Verlusten aus dem Kreditgeschäft und der Abschreibung uneinbringlicher Forderungen (siehe Paragraphen 43 bis 49); und
 - (e) Grundlagen der Bildung von Vorsorgen für allgemeine Risiken der Tätigkeiten einer Bank und deren bilanzieller Behandlung (siehe Paragraphen 50 bis 52).

Einige dieser Themen werden in bestehenden International Accounting Standards behandelt, während andere möglicherweise in künftigen Standards behandelt werden.

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

9. ***Eine Bank hat eine Gewinn- und Verlustrechnung vorzulegen, in der Erträge und Aufwendungen nach Arten zu gruppieren und die Summe der Hauptertrags- und Hauptaufwandsarten anzugeben sind.***

10. **Zusätzlich zu den Anforderungen anderer International Accounting Standards sind in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zum Abschluss mindestens folgende Ertrags- und Aufwandsposten anzugeben:**
- **Zinsen und ähnliche Erträge;**
 - **Zinsen und ähnliche Aufwendungen;**
 - **Dividendenerträge;**
 - **Dienstleistungsentgelte- und Provisionserträge;**
 - **Provisionsaufwendungen;**
 - **Gewinne abzüglich Verluste aus Wertpapieren des Handelsbestandes;**
 - **Gewinne abzüglich Verluste aus Wertpapieren des Anlagevermögens;**
 - **Gewinne abzüglich Verluste aus dem Devisenhandel;**
 - **sonstige betriebliche Erträge;**
 - **Verluste aus dem Kreditgeschäft;**
 - **allgemeine Verwaltungsaufwendungen; und**
 - **sonstige betriebliche Aufwendungen.**
11. Zu den Hauptertragsarten, die sich aus dem operativen Geschäft einer Bank ergeben, gehören Zinsen, Dienstleistungsentgelte, Provisionen und Handlungsergebnisse. Jede Ertragsart ist separat anzugeben, damit die Abschlussadressaten die Ertragskraft einer Bank bewerten können. Solche Angaben werden zusätzlich zu den in IAS 14, Segmentberichterstattung, geforderten Angaben über die Ertragsquellen gemacht.
12. Zu den Hauptaufwandsarten, die sich aus dem operativen Geschäft einer Bank ergeben, gehören Zinsen, Provisionen, Verluste aus dem Kreditgeschäft, Aufwendungen auf Grund der Verminderung des Buchwertes von Finanzinvestitionen und allgemeine Verwaltungsaufwendungen. Jede Aufwandsart ist separat anzugeben, damit die Abschlussadressaten die Ertragskraft einer Bank bewerten können.
13. **Ertrags- und Aufwandsposten dürfen nicht miteinander saldiert werden, mit Ausnahme derjenigen Posten, die aus Kurssicherungsgeschäften oder der gemäß Paragraph 23 zulässigen Saldierung von Vermögenswerten und Schulden resultieren.**
14. Eine Saldierung in Fällen, in denen es sich nicht um Kurssicherungsgeschäfte oder nicht um eine in Paragraph 23 beschriebene Verrechnung von Vermögenswerten und Schulden handelt, verhindert nämlich, dass die Abschlussadressaten die Ertragskraft der einzelnen Vermögenswerte einer Bank sowie die Vergütung aus bestimmten Klassen von Vermögenswerten bewerten können.
15. Die folgenden Arten von Gewinnen und Verlusten werden normalerweise auf Nettobasis angegeben:
- (a) Abgänge und Buchwertänderungen bei Wertpapieren des Handelsbestandes;
 - (b) Abgänge aus Wertpapieren des Anlagevermögens; und
 - (c) Devisenhandelsaktivitäten.
16. Zinserträge und Zinsaufwendungen sind separat anzugeben, um ein besseres Verständnis für die Zusammensetzung des Zinsergebnisses und dessen Veränderung zu vermitteln.
17. Das Zinsergebnis hängt sowohl mit den Zinssätzen als auch mit den Beträgen der Kreditaufnahme und Kreditvergabe zusammen. Es ist wünschenswert, dass das Management eine Erläuterung über die durchschnittlichen Zinssätze, die durchschnittlichen zinstragenden Vermögenswerte und die durchschnittlichen verzinslichen Schulden für die jeweilige Periode gibt. In einigen Staaten werden die Banken von der jeweiligen Regierung durch die Zurverfügungstellung von Einlagen und Krediten zu einem wesentlich unter dem Marktniveau liegenden Zinssatz unterstützt. In diesen Fällen gibt das Management in der Regel das Ausmaß dieser Einlagen und Fazilitäten sowie deren Auswirkungen auf das Periodenergebnis an.

IAS 30

BILANZ

18. **Eine Bank hat eine Bilanz vorzulegen, die die Vermögenswerte und getrennt davon die Schulden jeweils nach Arten zusammenfasst und nach deren relativer, abnehmender Liquidität anordnet.**
19. **Zusätzlich zu den Anforderungen anderer International Accounting Standards sind in der Bilanz oder im Anhang zum Abschluss mindestens folgende Vermögenswerte und Schulden anzugeben:**

Vermögenswerte:

- **Barreserve und Guthaben bei der Zentralnotenbank;**
- **Schatzwechsel und andere rediskontfähige Wechsel;**
- **öffentliche und andere Wertpapiere des Handelsbestandes;**
- **Forderungen und Kredite an andere Banken;**
- **andere Geldmarktgeschäfte;**
- **Forderungen an Kunden; und**
- **Wertpapiere des Anlagevermögens.**

Schulden:

- **Verbindlichkeiten gegenüber anderen Banken;**
 - **andere Verbindlichkeiten aus Geldmarktgeschäften;**
 - **Verbindlichkeiten gegenüber anderen Kunden;**
 - **Einlagenzertifikate;**
 - **eigene Akzepte und andere verbriefte Schulden; und**
 - **andere aufgenommene Gelder.**
20. Der sinnvollste Ansatz zur Gliederung der Bilanz einer Bank besteht darin, Vermögenswerte und Schulden nach ihrer Art zusammenzufassen und sie nach relativer, abnehmender Liquidität aufzuführen. Dies mag grundsätzlich der Fälligkeitsstruktur entsprechen. Kurzfristige und langfristige Posten werden nicht separat dargestellt, weil die meisten Vermögenswerte und Schulden einer Bank kurzfristig realisiert oder abgewickelt werden können.
21. Um ein besseres Verständnis für die Geschäftsbeziehungen der bilanzierenden Bank zu anderen Banken bzw. dem Geldmarkt sowie deren Abhängigkeit von den betreffenden Geschäftspartnern zu vermitteln, wird eine Unterscheidung zwischen Guthaben bei anderen Banken und anderen Geldmarktstellen sowie von anderen Anlegern als eine relevante Information betrachtet. Dementsprechend sind die folgenden Einzelangaben erforderlich:
- (a) Guthaben bei der Zentralnotenbank;
 - (b) Forderungen an andere Banken;
 - (c) andere Geldmarktforderungen;
 - (d) Einlagen von anderen Banken;
 - (e) andere Geldmarkteinlagen; und
 - (f) andere Einlagen.
22. Eine Bank kennt in der Regel nicht die Inhaber der eigenen Einlagenzertifikate, weil diese normalerweise am offenen Markt gehandelt werden. Dementsprechend werden Einlagen, die durch Ausgabe eigener Einlagenzertifikate oder anderer handelbarer Instrumente erbracht werden, von der betreffenden Bank gesondert angegeben.

23. **Die Höhe des Bilanzansatzes eines Vermögenswertes oder einer Schuld ist nicht durch Abzug eines anderen Vermögenswertes oder einer anderen Schuld zu saldieren, es sei denn, es besteht ein gesetzlicher Anspruch auf Aufrechnung und die Saldierung gibt die Erwartung über die Realisierung des Vermögenswertes oder über die Tilgung der Schuld wieder.**
24. **Eine Bank hat die beizulegenden Zeitwerte für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten und Schulden entsprechend IAS 32, Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung, und IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, anzugeben.**
25. IAS 39 sieht vier Kategorien von finanziellen Vermögenswerten vor: Vom Unternehmen ausgereichte Kredite und Forderungen, bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen, finanzielle Vermögenswerte, die zu Handelszwecken gehalten werden und zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte. Eine Bank hat mindestens die beizulegenden Zeitwerte seiner finanziellen Vermögenswerte für diese vier Kategorien anzugeben.

ERFOLGSUNSIHERHEITEN UND ANDERE VERPFLICHTUNGEN EINSCHLIESSLICH ANDERER AUSSERBILANZIELLER POSITIONEN

26. **Von einer Bank sind folgende Eventualschulden und andere Verpflichtungen anzugeben:**
- (a) **Art und Höhe unwiderruflicher Kreditzusagen, weil sie von der Bank nicht einseitig widerrufen werden können, ohne das Risiko bedeutsamer Vertragsstrafen oder Aufwendungen auf sich nehmen zu müssen; und**
- (b) **Art und Höhe von Eventualschulden und anderen Verpflichtungen, die aus bilanzunwirksamen Posten oder Sachverhalten entstehen, einschließlich derjenigen, die sich beziehen auf:**
- (i) **unmittelbare Kreditsubstitute einschließlich allgemeiner Kreditgarantien, Akzeptgarantien einer Bank und Standby-Akkreditive, die als finanzielle Garantien für Kredite und Sicherheiten dienen;**
- (ii) **bestimmte transaktionsbezogene Eventualschulden einschließlich Vertragserfüllungsgarantien, Bietungsgarantien, Gewährleistungen und mit bestimmten Transaktionen zusammenhängende Standby-Akkreditive;**
- (iii) **kurzfristige, selbstliquidierende, handelsbezogene Eventualschulden, die aus dem Güterverkehr entstehen, beispielsweise Dokumentenakkreditive, bei denen die zugrunde liegende Lieferung als Sicherheit verwendet wird;**
- (iv) **solche Kauf- und Rückkaufvereinbarungen, die nicht bilanziert werden;**
- (v) **Zinssatz- und wechselkursabhängige Positionen, einschließlich Swaps, Optionen und Termingeschäfte; und**
- (vi) **andere Verpflichtungen, wie NIFs (Note Issuance Facilities) und RUFs (Revolving Underwriting Facilities).**
27. IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, behandelt allgemein die Bilanzierung und Angabe von Eventualschulden. Dieser Standard ist für Banken von besonderer Bedeutung, weil Banken häufig mit vielen Arten von Eventualschulden und anderen Verpflichtungen arbeiten, von denen einige widerrufbar, andere unwiderrufbar sind und die häufig bedeutende Summen umfassen, die wesentlich über denjenigen anderer Unternehmen liegen.
28. Viele Banken engagieren sich in Transaktionen, die gegenwärtig nicht als Vermögenswerte oder Schulden in der Bilanz erfasst werden, aus denen sich aber Erfolgsunsicherheiten und andere Verpflichtungen ergeben können. Solche bilanzunwirksamen Posten oder Sachverhalte stellen häufig einen bedeutenden Teil der Geschäftstätigkeit einer Bank dar und können einen erheblichen Einfluss auf das Risiko der Bank haben. Diese bilanzunwirksamen Sachverhalte können andere Risiken beispielsweise durch Sicherungsgeschäfte von Vermögenswerten oder Schulden in der Bilanz verstärken oder verringern. Bilanzunwirksame Sachverhalte können aus Transaktionen resultieren, die im Kundeninteresse oder im Eigeninteresse der Bank durchgeführt werden.
29. Die Abschlussadressaten sind über Erfolgsunsicherheiten und unwiderrufliche Verpflichtungen wegen möglicher Belastungen der Liquidität und Solvenz einer Bank und der damit verbundenen potenziellen Verluste zu informieren. Abschlussadressaten benötigen außerdem adäquate Informationen über Art und Höhe der außerbilanziellen Geschäfte einer Bank.

IAS 30

FÄLLIGKEITEN VON VERMÖGENSWERTEN UND SCHULDEN

30. **Eine Bank hat Vermögenswerte und Schulden zum Bilanzstichtag jeweils nach Restlaufzeiten in Gruppen zusammenzufassen und anzugeben, wobei als Restlaufzeit die verbleibende Zeit zwischen Bilanzstichtag und vertraglicher Fälligkeit anzusehen ist.**
31. Die Kongruenz und kontrollierte Inkongruenz von Fristen und Verzinsungen von Vermögenswerten und Schulden sind von grundlegender Bedeutung für das Management einer Bank. Es ist unüblich, dass eine vollständige Fristenkongruenz für eine Bank besteht, da die durchgeführten Geschäftsvorfälle häufig zeitlich unbestimmt und von unterschiedlichster Art sind. Eine inkongruente Position vergrößert möglicherweise die Rentabilität, kann aber auch das Verlustrisiko erhöhen.
32. Die Fälligkeiten von Vermögenswerten und Schulden sowie die Fähigkeit, zu annehmbaren Kosten verzinsliche Schulden bei Fälligkeit zu ersetzen, sind bedeutende Faktoren bei der Liquiditätsbeurteilung einer Bank und der Einschätzung der entsprechenden Zins- und Währungsrisiken. Für die Liquiditätsbeurteilung hat eine Bank die relevanten Informationen zur Verfügung zu stellen und mindestens eine Aufgliederung von Vermögenswerten und Schulden in relevante Fälligkeitskategorien vorzunehmen.
33. Die Fälligkeitskategorien für einzelne Vermögenswerte und Schulden sowie deren Anwendung für bestimmte Vermögenswerte und Schulden sind von Bank zu Bank verschieden. Beispiele für Fälligkeitskategorien sind u. a.:
- (a) bis zu 1 Monat;
 - (b) 1 Monat bis 3 Monate;
 - (c) 3 Monate bis 1 Jahr;
 - (d) 1 Jahr bis 5 Jahre; und
 - (e) 5 Jahre und mehr.

Die Fälligkeitskategorien werden häufig kombiniert, beispielsweise bei Krediten und Darlehen, indem Fälligkeiten unter einem Jahr und Fälligkeiten über einem Jahr jeweils in einer Gruppe zusammengefasst werden. Wenn die Rückzahlung über einen bestimmten Zeitraum verteilt erfolgt, wird jede Rate dem Zeitraum zugewiesen, für den sie vertraglich vereinbart wurde bzw. in dem die Bezahlung voraussichtlich erfolgt.

34. Die von einer Bank zugrunde gelegten Fälligkeitskategorien haben für Vermögenswerte und Schulden gleich zu sein. Dadurch wird das Ausmaß der Fristenkongruenz und folglich die Abhängigkeit der Banken von anderen Liquiditätsquellen deutlich.
35. Für die Bestimmung von Fälligkeitskategorien können die folgenden Kriterien herangezogen werden:
- (a) die verbleibende Zeit bis zum Rückzahlungszeitpunkt;
 - (b) die ursprüngliche Zeit bis zum Rückzahlungszeitpunkt; oder
 - (c) die verbleibende Zeit bis zum nächsten Zinsänderungstermin.

Die Gliederung von Vermögenswerten und Schulden nach Restlaufzeiten bietet die beste Grundlage für die Liquiditätsbeurteilung einer Bank. Eine Bank kann die Gliederung der Zahlungsfristen auch entsprechend der Ursprungslaufzeit vornehmen, um Informationen über die Finanzierungs- und Geschäftsstrategie bereitzustellen. Darüber hinaus kann eine Bank Fälligkeitskategorien nach Zinsbindungsfristen bilden, um das Zinsänderungsrisiko zu verdeutlichen, dem es ausgesetzt ist. Das Management kann außerdem im Anhang zum Abschluss Informationen über Zinsrisiken und über die Risikosteuerung und -kontrolle angeben.

36. In vielen Staaten können Einlagen bei einer Bank täglich abgehoben und durch eine Bank gegebene Kredite täglich zurückgezahlt werden. In der Praxis werden diese Einlagen bzw. Kredite häufig ohne Abhebungen bzw. Rückzahlungen langfristig gehalten. Daher liegt der Realisierungstermin der Rückzahlung häufig später als der vertraglich vereinbarte Rückzahlungstermin. Dennoch hat die Gliederung der Angaben nach vertraglich vereinbarten Fälligkeitsfristen zu erfolgen, obwohl die vertragliche Laufzeit häufig nicht der tatsächlichen Laufzeit entspricht, weil die vertraglich vereinbarten Fälligkeiten die Liquiditätsrisiken widerspiegeln, denen die Vermögenswerte und Schulden der Bank ausgesetzt sind.
37. Einige Vermögenswerte einer Bank haben keinen vertraglich vereinbarten Fälligkeitstermin. Zum Zwecke der Eingruppierung in bestimmte Fälligkeitskategorien gilt in diesen Fällen der erwartete Realisierungstermin.

38. Die Liquiditätsbeurteilung einer Bank, die die Abschlussadressaten auf Grund der Fälligkeitskategorien vornehmen, erfolgt in der Regel in Kenntnis der örtlichen Geschäftspraktiken, einschließlich der Kenntnis über die (kurzfristige) Verfügbarkeit von Finanzmitteln für die entsprechenden Banken. In einigen Staaten sind Finanzmittel über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr, über den Geldmarkt oder in Liquiditätsnotlagen auch über die Zentralbank kurzfristig verfügbar. In anderen Staaten ist dies nicht der Fall.
39. Um den Abschlussadressaten ein umfassendes Verständnis der Fälligkeitskategorien zu ermöglichen, könnte es notwendig sein, die Angaben im Abschluss durch Informationen über die Wahrscheinlichkeit von Rückzahlungen innerhalb der Restlaufzeit zu ergänzen. Deshalb könnte das Management in der Erläuterung des Abschlusses Informationen über die tatsächlichen Fristen und die Art, wie sie Risiken und Engagements steuert und kontrolliert, die in unterschiedlichen Fristen und Zinssätzen begründet sind, veröffentlichen.

KONZENTRATIONEN VON VERMÖGENSWERTEN, SCHULDEN UND BILANZUNWIRKSAMEN POSITIONEN

40. **Eine Bank hat jede wesentliche Konzentration von Vermögenswerten, Schulden und bilanzunwirksamen Posten oder Sachverhalten anzugeben. Solche Angaben sind nach geografischen Regionen, Kunden- oder Branchengruppen oder nach anderen Risikoschwerpunkten vorzunehmen. Zusätzlich ist die Höhe von erheblichen offenen Nettodevisenpositionen anzugeben.**
41. Eine Bank hat Angaben über wesentliche Konzentrationen in der Verteilung der Vermögenswerte und bei der Herkunft der Schulden zu machen, weil dies nützliche Hinweise über potenzielle Risiken bei der Realisierung von Vermögenswerten und über Finanzmittel, die einer Bank zur Verfügung stehen, liefert. Solche Angaben sind in Abhängigkeit der Umstände der betreffenden Bank nach geografischen Regionen, Kunden- oder Branchengruppen oder nach anderen Risikoschwerpunkten zu klassifizieren. Eine entsprechende Analyse und Erläuterung der bilanzunwirksamen Posten oder Sachverhalte ist ebenfalls von Bedeutung. Geografische Regionen können u. a. einzelne Staaten, Staatengruppen oder bestimmte Regionen innerhalb eines Staates umfassen. Zu den Kundengruppen zählen Bereiche wie beispielsweise Regierungen, öffentliche Behörden sowie private Unternehmen. Solche Angaben sind zusätzlich zu der in IAS 14, Segmentberichterstattung, geforderten Segmentberichterstattung anzugeben.
42. Die Angabe von erheblichen offenen Nettodevisenpositionen gibt ebenfalls wertvolle Hinweise auf Verlustrisiken, die aus Wechselkursänderungen entstehen können.

VERLUSTE AUS DEM KREDITGESCHÄFT

43. **Eine Bank hat im Einzelnen Folgendes anzugeben:**
- (a) **die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, nach denen risikobehaftete Kredite und Darlehen als Aufwand erfasst und abgeschrieben werden;**
 - (b) **die detaillierte Darstellung der Entwicklung der Risikovorsorge im Kreditgeschäft der Berichtsperiode. Separat anzugeben ist hierbei der Betrag, der während der Periode als Verlust aus dem Kreditgeschäft angegeben wurde, der Betrag, der während der Periode als Abschreibung aufwandswirksam verbucht wurde, und der Ertrag aus in früheren Perioden abgeschriebenem, aber in der Berichtsperiode wieder eingegangenen Forderungen;**
 - (c) **der Gesamtbetrag der Risikovorsorge im Kreditgeschäft zum Bilanzstichtag; und**
 - (d) **der Gesamtbetrag der Kredite, für die keine Zinszahlungen eingehen, sowie die Grundlage der Ermittlung dieses Betrages.**
44. **Alle Beträge, die im Hinblick auf Verluste aus dem Kreditgeschäft zusätzlich zu speziell identifizierten Verlusten oder durch die auf Grund der Erfahrung angezeigten, im Kreditportfolio vorhandenen potenziellen Verluste erfasst werden, sind dementsprechend als Rücklage aus den Gewinnrücklagen zu erfassen. Alle Kredite, die sich aus der Verringerung derartiger Beträge ergeben, führen zu einer Erhöhung der Gewinnrücklagen und werden nicht in die Bestimmung des Periodenergebnisses einbezogen.**

IAS 30

45. Es ist unvermeidlich, dass Banken bei üblichen Geschäftsabwicklungen Verluste durch Kredite, Darlehen oder andere Kreditfazilitäten erleiden, weil diese ganz oder teilweise uneinbringliche Forderungen darstellen. Die Summe der einzeln identifizierten Verluste wird als Aufwand erfasst und vom Buchwert der betreffenden Kredit- bzw. Darlehenskategorie als Risikovorsorge für das Kreditgeschäft abgezogen. Die Summe potenzieller, nicht einzeln identifizierter, aber aus Erfahrungswerten ermittelter Verluste ist im Kreditportfolio vorhanden und ebenfalls als Aufwand zu erfassen und von der Summe der Buchwerte der Kredite und Darlehen als Risikovorsorge für das Kreditgeschäft abzuziehen. Die Bewertung dieser Verluste hängt vom Urteil des Managements ab. Es ist daher unabdingbar, dass das Management seine Bewertungen für jede Periode unter Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes vornimmt.
46. Für eine Bank kann es auf Grund örtlicher Umstände bzw. auf Grund der örtlichen Gesetzgebung möglich bzw. erforderlich sein, bestimmte Beträge für Verluste aus dem Kreditgeschäft zusätzlich zu speziell erfassten Verlusten und den potenziellen Verlusten zurückzulegen, von denen die Erfahrung zeigt, dass sie im Kreditportfolio vorhanden sind. All diese erfassten Beträge stellen Rücklagen aus Gewinnrücklagen dar und keine Aufwendungen bei der Bestimmung des Periodenergebnisses. Ebenso führen alle Salden, die aus der Verringerung derartiger Beträge resultieren, zu einer Erhöhung der Gewinnrücklagen und werden nicht in die Bestimmung des Periodenergebnisses einbezogen.
47. Abschlussadressaten müssen die Auswirkungen ersehen können, die die Verluste aus dem Kreditgeschäft auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Bank gehabt haben. Dies hilft ihnen bei der Beurteilung der Effektivität, mit der die Bank ihre Ressourcen genutzt hat. Deshalb hat eine Bank Angaben zur Gesamtsumme des Betrages der Risikovorsorge für das Kreditgeschäft zum Bilanzstichtag und zu den Veränderungen der Risikovorsorge während der Berichtsperiode zu veröffentlichen. Die Veränderungen der Risikovorsorge, einschließlich der zuvor abbeschriebenen Beträge, die während der Berichtsperiode eingingen, sind separat zu zeigen.
48. Eine Bank kann entscheiden, Zinsen auf Kredite oder Darlehen nicht abzugrenzen, beispielsweise wenn der Kreditnehmer mit Zins- oder Tilgungszahlungen mehr als einen bestimmten Zeitraum im Rückstand ist. Eine Bank hat Angaben zur Gesamtsumme der Kredite und Darlehen zum Bilanzstichtag zu machen, zu dem die Zinsen nicht abgegrenzt werden, und zur Grundlage für die Bestimmung des Buchwertes der jeweiligen Kredite und Darlehen. Es ist ebenfalls wünschenswert, dass die Bank Angaben darüber macht, ob es Zinserträge auf solche Kredite und Darlehen erfasst, und darüber, welche Auswirkungen die Nichtabgrenzung von Zinsen auf die Gewinn- und Verlustrechnung hat.
49. Wenn Kredite und Darlehen uneinbringlich sind, sind sie abzuschreiben und als Wertberichtigung zu erfassen. In einigen Fällen werden sie nicht abgeschrieben, bis alle erforderlichen gesetzlichen Verfahren abgeschlossen sind und der Verlustbetrag abschließend bestimmt wurde. In anderen Fällen werden sie früher abgeschrieben, beispielsweise wenn der Kreditnehmer keine einzige während eines bestimmten Zeitraumes fällige Zins- oder Tilgungszahlung vorgenommen hat. Da der Zeitpunkt, zu dem die uneinbringlichen Kredite und Darlehen abgeschrieben werden, sich je nach dem Einzelfall richtet, können der Bruttobetrag der Kredite und Darlehen und die Verlustrückstellungen in vergleichbaren Situationen erheblich voneinander abweichen. Eine Bank hat deshalb Angaben über seine Bilanzierungsgrundsätze bei der Abschreibung von uneinbringlichen Krediten und Darlehen zu veröffentlichen.

ALLGEMEINE RISIKEN DER TÄTIGKEIT EINER BANK

50. ***Alle Beträge, die für die allgemeinen Risiken der Tätigkeiten einer Bank zurückgestellt wurden, einschließlich künftiger Verluste und anderer unvorhersehbarer Risiken oder Erfolgsunsicherheiten, sind als Entnahmen aus Gewinnrücklagen separat anzugeben. Alle Veränderungen, die aus der Verringerung derartiger Beträge resultieren, führen zu einer Erhöhung der Gewinnrücklagen und sind nicht in die Bestimmung des Periodenergebnisses einzubeziehen.***
51. Für eine Bank kann es auf Grund örtlicher Umstände bzw. auf Grund der örtlichen Gesetzgebung möglich bzw. erforderlich sein, bestimmte Beträge für allgemeine Risiken der Tätigkeiten einer Bank zurückzustellen, einschließlich künftiger Verluste und anderer unvorhersehbarer Risiken zusätzlich zu der gemäß Paragraph 45 bestimmten Risikovorsorge im Kreditgeschäft. Für eine Bank kann es auch möglich oder erforderlich sein, Beträge für Erfolgsunsicherheiten zurückzustellen. Diese Beträge für die allgemeinen Risiken der Tätigkeiten eines Kreditinstitutes und für Erfolgsunsicherheiten sind nicht als Rückstellungen gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, zu erfassen. Daher erfasst eine Bank diese Beträge als Entnahmen aus Gewinnrücklagen. Dies ist notwendig um eine Überbewertung der Schulden, eine Unterbewertung der Vermögenswerte, stille Reserven und die Möglichkeit einer verzerrten Darstellung des Periodenergebnisses und des Eigenkapitals zu vermeiden.

52. Die Gewinn- und Verlustrechnung kann keine relevanten und verlässlichen Informationen über die Ertragskraft einer Bank darstellen, wenn das Periodenergebnis die Auswirkungen nicht offen gelegter Beträge, die wegen allgemeiner Risiken der Tätigkeiten einer Bank oder zusätzlicher Erfolgsunsicherheiten zurückgestellt wurden, oder nicht offen gelegte Salden aus der Auflösung solcher Beträge einschließt. Ebenso wenig kann die Bilanz relevante und verlässliche Informationen über die Vermögens- und Finanzlage einer Bank bieten, wenn die Bilanz überbewertete Schulden, unterbewertete Vermögenswerte oder stille Reserven enthält.

ALS SICHERHEIT ÜBERTRAGENE VERMÖGENSWERTE

53. ***Eine Bank hat den Gesamtbetrag der besicherten Schulden sowie die Art und die Höhe der als Sicherheit begebenen Vermögenswerte anzugeben.***
54. In einigen Staaten wird von den Banken entweder auf Grund von Gesetzen oder auf Grund nationaler Gepflogenheiten verlangt, Vermögenswerte als Sicherheit zu bestellen, um bestimmte Einlagen oder sonstige Schulden abzusichern. Die betreffenden Beträge weisen häufig eine beträchtliche Höhe auf, deren Kenntnis für die Beurteilung der Vermögens- und Finanzlage einer Bank von wesentlicher Bedeutung sein kann.

TREUHANDGESCHÄFTE

55. Banken agieren üblicherweise als Treuhänder oder in anderen treuhänderischen Funktionen, die eine Verwaltung oder Platzierung von Vermögenswerten für fremde Rechnung einzelner Personen, Treuhandeinrichtungen, Pensionsfonds und anderer Institute beinhalten. Unter der Voraussetzung, dass das Treuhandverhältnis oder eine der treuhänderischen Tätigkeit vergleichbare Dienstleistung auf einer rechtlichen Grundlage beruht, gehören die betreffenden Vermögenswerte nicht der bilanzierenden Bank und dürfen daher nicht in ihre Bilanz eingehen. Geht die Bank umfangreichen Treuhandgeschäften nach, so ist diese Tatsache mit einem Hinweis auf das Ausmaß — auf Grund der potenziellen Haftung, falls die Bank gegen fiduziarische Pflichten verstößt — im Abschluss anzugeben. Treuhandgeschäfte umfassen in diesem Zusammenhang keine Depotfunktionen.

GESCHÄFTSVORFÄLLE MIT NAHE STEHENDEN UNTERNEHMEN UND PERSONEN

56. IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, behandelt allgemein die Angaben über Beziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen und über Geschäftsvorfälle zwischen dem berichtenden Unternehmen und seinen nahe stehenden Unternehmen und Personen. In einigen Staaten werden Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen nach nationalem Recht oder durch Aufsichtsbehörden nur in eingeschränktem Umfang erlaubt oder überhaupt nicht zugelassen, während solche Geschäfte in anderen Ländern uneingeschränkt möglich sind. IAS 24 ist von besonderer Bedeutung für die Darstellung im Abschluss einer Bank in einem Staat, der solche Geschäftsvorfälle erlaubt.
57. Bestimmte Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen können zu günstigeren Bedingungen als mit nicht nahe stehenden Unternehmen und Personen abgeschlossen werden. Eine Bank kann beispielsweise einem nahe stehenden Unternehmen oder einer nahe stehenden Person höhere Kreditbeträge oder niedrigere Zinsen gewähren als unter sonst gleichen Bedingungen einem nicht nahe stehenden Unternehmen oder einer nicht nahe stehenden Person. Kredite oder Einlagen können zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen schneller und mit geringerer Formalität bewegt werden, als es bei nicht nahe stehenden Unternehmen und Personen der Fall ist. Auch wenn Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu den üblichen Geschäftsabwicklungen gehören, sind Informationen über solche Geschäftsvorfälle für die Belange der Abschlussadressaten von Bedeutung. Außerdem werden solche Angaben von IAS 24 gefordert.
58. Wenn eine Bank Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen unterhält, sind angemessene Angaben über die Art der Beziehung zu den nahe stehenden Unternehmen und Personen, die Geschäftsarten und -elemente sinnvoll, die für ein Verständnis des Abschlusses der Bank erforderlich sind. Die Geschäftselemente, die normalerweise angegeben werden, um den Anforderungen von IAS 24 zu genügen, beinhalten eine Erläuterung der Kreditpolitik der berichtenden Bank gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen und folgende Angaben:
- (a) Kredite, Darlehen, Einlagen, Akzeptkredite und Schuldscheine, wobei die Gesamtbeträge, die zu Beginn und am Ende der Periode offen sind, sowie Kredit-, Einlagen- oder andere Bewegungen und Rückzahlungen während der Periode angegeben werden können;

IAS 31

- (b) die wichtigsten Hauptertragsposten, Zins- und Provisionsaufwendungen;
- (c) die in der Berichtsperiode erfassten Aufwendungen für Verluste aus dem Kreditgeschäft und die Rückstellungen zum Bilanzstichtag; und
- (d) unwiderrufliche Verpflichtungen, Erfolgsunsicherheiten sowie andere Verpflichtungen aus bilanzunwirksamen Positionen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

59. ***Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1991 oder danach beginnenden Geschäftsjahres von Banken anzuwenden.***

**INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 31
(ÜBERARBEITET 2000)**

Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures

IAS 31 wurde vom Board im November 1990 genehmigt.

Im November 1994 wurde der Text des IAS 31 umgegliedert, um in umgegliederter Form, welche seit 1991 für International Accounting Standards üblich ist, dargestellt zu werden (IAS 31 (umgegliedert 1994)). Der ursprünglich genehmigte Text wurde nicht grundlegend verändert. Es wurden bestimmte terminologische Anpassungen an die aktuelle IASC-Anwendung vorgenommen.

Im Juli 1998 wurden die Paragraphen 39 und 40 des IAS 31 überarbeitet, und ein neuer Paragraph 41 wurde angefügt, um mit IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, übereinzustimmen.

Im Dezember 1998 wurden die Paragraphen 35 und 42 von IAS 31 geändert, um Verweise auf IAS 25, Bilanzierung von Finanzinvestitionen, durch Verweise auf IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu ersetzen.

Im März 1999 änderte IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, Paragraph 45, um eine Übereinstimmung mit der Terminologie des IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen herzustellen.

Im Oktober 2000 wurde der Paragraph 35 überarbeitet, um ihn an vergleichbare Paragraphen anderer International Accounting Standards anzupassen. Die Änderungen des Paragraphen 35 treten in Kraft, wenn ein Unternehmen IAS 39 zum ersten Mal anwendet.

Eine SIC Interpretation bezieht sich auf IAS 31:

- SIC-13: Gemeinschaftlich geführte Einheiten — Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Anwendungsbereich	1
Definitionen	2-7
Formen von Joint Ventures	3
Vertragliche Vereinbarung	4-7