Dieses Dokument ist lediglich eine Dokumentationsquelle, für deren Richtigkeit die Organe der Gemeinschaften keine Gewähr übernehmen

►**B**

VERORDNUNG (EG) Nr. 1725/2003 DER KOMMISSION

vom 29. September 2003

betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates

(Text von Bedeutung für den EWR)

(ABl. L 261 vom 13.10.2003, S. 1)

Geändert durch:

		Amtsblatt		
		Nr.	Seite	Datum
►**M1**	Verordnung (EG) Nr. 707/2004 der Kommission vom 6. April 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Verordnung (EG) Nr. 2086/2004 der Kommission vom 19. November 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Verordnung (EG) Nr. 2236/2004 der Kommission vom 29. Dezember 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Verordnung (EG) Nr. 2237/2004 der Kommission vom 29. Dezember 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Verordnung (EG) Nr. 2238/2004 der Kommission vom 29. Dezember 2004	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Verordnung (EG) Nr. 211/2005 der Kommission vom 4. Februar 2005	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Verordnung (EG) Nr. 1073/2005 der Kommission vom 7. Juli 2005	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Verordnung (EG) Nr. 1751/2005 der Kommission vom 25. Oktober 2005	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Verordnung (EG) Nr. 1864/2005 der Kommission vom 15. November 2005	L 299	45	16.11.2005

Berichtigt durch:

►**C1** Berichtigung, ABl. L 29 vom 2.2.2005, S. 58 (2238/2004)

▼B

VERORDNUNG (EG) Nr. 1725/2003 DER KOMMISSION

vom 29. September 2003

betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN,

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,

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

in Erwägung nachstehender Gründe:

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

(2) Die Kommission ist aufgrund der Stellungnahme des Technischen Ausschusses für Rechnungslegung zu dem Schluss gelangt, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards, die am 14. September 2002 vorlagen, den Kriterien genügen, die für die Übernahme und Anwendung im Sinne von Artikel 3 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 festgelegt sind.

(3) Die Kommission hat auch die derzeitigen Vorhaben auf dem Gebiet der Verbesserungen analysiert, die an vielen bestehenden Standards angebracht werden sollen. Die internationalen Rechnungslegungsstandards, die das Ergebnis dieser Vorschläge sein werden, werden dann im Hinblick auf eine Übernahme geprüft, wenn sie endgültig vorliegen. Die Existenz dieser vorgeschlagenen Änderungen für die bestehenden Standards lässt jedoch den Beschluss der Kommission unberührt, alle vorliegenden Standards bis auf die folgenden Ausnahmen zu unterstützen: IAS 32 — Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung und IAS 39 — Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung sowie eine kleinere Zahl von Interpretationen zu diesen Standards, und zwar SIC 5 Klassifizierung von Finanzinstrumenten — Bedingte Erfüllungsvereinbarungen, SIC 16 Gezeichnetes Kapital — Rückgekaufte eigene Eigenkapitalinstrumente (eigene Anteile) und SIC 17 Eigenkapital — Kosten einer Eigenkapitaltransaktion.

(4) Die Existenz qualitativ hochwertiger Standards auf dem Gebiet der Finanzinstrumente (einschließlich der Derivate) ist für den Kapitalmarkt der Gemeinschaft von sehr großer Bedeutung. In Bezug auf IAS 32 und IAS 39 nehmen die derzeit erörterten Änderungen u. U. ein Ausmaß an, dass es nicht zweckmäßig ist, diese Standards zum jetzigen Zeitpunkt zu übernehmen. Sobald die derzeitigen Verbesserungen abgeschlossen sind und die überarbeiteten Standards vorliegen, wird die Kommission vorrangig die Übernahme der revidierten Standards im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 prüfen.

(5) Folglich sollten alle internationalen Rechnungslegungsstandards, die am 14. September 2002 vorlagen, mit Ausnahme von IAS 32 und IAS 39 sowie den entsprechenden Interpretationen übernommen werden.

([1]) ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

▼B

(6) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen berücksichtigen die Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Die internationalen Rechnungslegungsstandards, die Gegenstand des Anhangs sind, werden hiermit übernommen.

Artikel 2

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

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

▼B

ANHANG

„INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS“ (IAS)

IAS 1:	Darstellung des Abschlusses
IAS 2:	Vorräte
	Kapitalflussrechnungen (überarbeitet 1992)
IAS 8:	Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
IAS 10:	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 11:	Fertigungsaufträge (überarbeitet 1993)
IAS 12:	Ertragssteuern (überarbeitet 2000)
IAS 14:	Segmentberichterstattung (überarbeitet 1997)
IAS 16:	ISachanlagen
IAS 17:	Leasingverhältnisse
IAS 18:	Erträge (überarbeitet 1993)
IAS 19:	Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2002)
IAS 20:	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (umgegliedert 1994)
IAS 21:	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IFRS 3:	Unternehmenszusammenschlüsse
IFRS 4:	Versicherungsverträge
IAS 23:	Fremdkapitalkosten (überarbeitet 1993)
IAS 24:	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 26:	Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen (umgegliedert 1994)
IAS 27:	Konsolidierte Abschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen
IAS 28:	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen
IAS 29:	Rechnungslegung in Hochinflationsländern (umgegliedert 1994)
IAS 30:	Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstituten (umgegliedert 1994)
IAS 31:	Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures
IAS 32:	*Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung,* der Gegenstand des Anhangs zu dieser Verordnung ist, wird eingefügt.
IAS 33:	Ergebnis je Aktie
IAS 34:	Zwischenberichterstattung (1998)
IFRS 5:	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche
IAS 36:	Wertminderung von Vermögenswerten
IAS 37:	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen (1998)
IAS 38:	Immaterielle Vermögenswerte
IAS 39:	*Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung***mit Ausnahme der Bestimmungen, die die Verwendung der Option der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und einige Bestimmungen auf dem Gebiet der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften betreffen ►M9 einschließlich der Bestimmungen über die Verwendung der „Fair Value-Option“ ◄**
IAS 40:	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
IAS 41:	Landwirtschaft (2001)
IFRS 2:	Anteilsbasierte Vergütung

▼B

INTERPRETATIONEN DES „STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE“ (IASC)

SIC-7: Einführung des Euro

IFRS 1: ERSTMALIGE ANWENDUNG DER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

SIC-10: Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten

SIC-12: Konsolidierung — Zweckgesellschaften

▼M8

IFRIC Änderung der SIC-12 *Anwendungsbereich von SIC-12; Konsolidierung — Zweckgesellschaften*

▼B

SIC-13: Gemeinschaftlich geführte Einheiten — nichtmonetäre Einlagen durch Partnerunternehmen

SIC-15: Operating-Leasingverhältnisse — Anreizvereinbarungen

SIC-21: Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten

SIC-25: Ertragsteuern — Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner

SIC-27: Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen

SIC-29: Angabe — Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen

SIC-31: Erträge — Tausch von Werbeleistungen

SIC-32: Immaterielle Vermögenswerte — Websitekosten

IFRIC 1: *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen,* der Gegenstand des Anhangs zu dieser Verordnung ist, wird eingefügt.

IFRIC 2: *Mitgliedsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente*

Anmerkung: Sämtliche Anhänge zu oben genannten Standards und Interpretationen gelten nicht als Standards und Interpretationen und werden folglich nicht wiedergegeben.

Vervielfältigung erlaubt innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums. Alle bestehenden Rechte außerhalb des EWR vorbehalten, mit Ausnahme des Rechtes auf Vervielfältigung für persönlichen Gebrauch oder andere redliche Benutzung. Weitere Informationen sind vom IASB unter www.iasb.org.uk erhältlich.

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1

Darstellung des Abschlusses

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-6
Zweck des Abschlusses	7
Bestandteile des Abschlusses	8-10
Definitionen	11-12
Grundlegende Überlegungen	13-41
Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit den IFRS	13-22
Unternehmensfortführung	23-24
Konzept der Periodenabgrenzung	25-26
Darstellungsstetigkeit	27-28

▼M5

Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten	29-31
Saldierung von Posten	32-35
Vergleichsinformationen	36-41
Struktur und Inhalt	42-126
Einführung	42-43
Identifikation des Abschlusses	44-48
Berichtszeitraum	49-50
Bilanz	51-77
Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit	51-56
Kurzfristige Vermögenswerte	57-59
Kurzfristige Schulden	60-67
Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind	68-73
Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang darzustellen sind	74-77
Gewinn- und Verlustrechnung	78-95
Periodenergebnis	78-80
Informationen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind	81-85
Informationen, die entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang darzustellen sind	86-95
Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals	96-101
Kapitalflussrechnung	102
Anhangangaben	103-126
Struktur	103-107
Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	108-115
Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten	116-124
Weitere Angaben	125-126
Zeitpunkt des inkrafttretens	127
Rücknahme von IAS 1 (Überarbeitet 1997)	128

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 1 (überarbeitet 1997) *Darstellung des Abschlusses* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

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

3. Ein Abschluss für allgemeine Zwecke soll den Bedürfnissen von Adressaten gerecht werden, die nicht in der Lage sind, Berichte anzufordern, die auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind. Allgemeine Abschlüsse schließen solche mit ein, die getrennt oder innerhalb eines anderen publizierten Dokuments, wie einem Geschäftsbericht oder einem

▼M5

Emissionsprospekt, veröffentlicht werden. Dieser Standard gilt nicht für die Gliederung und den Inhalt des verkürzten Zwischenberichts, der gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt wird. Die Paragraphen 13-41 sind hingegen auf solche Zwischenberichte anzuwenden. Dieser Standard gilt gleichermaßen für alle Unternehmen, und zwar unabhängig davon, ob sie zur Erstellung eines Konzernabschlusses oder eines separaten Einzelabschlusses nach IFRS gemäß IAS 27 *Konzerabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* verpflichtet sind.

4. In IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen* sind zusätzliche Anforderungen für Banken und ähnliche Finanzinstitutionen enthalten, die mit den im vorliegenden Standard enthaltenen Vorschriften übereinstimmen.

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

6. Ähnliches gilt für Unternehmen, die kein Eigenkapital gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* aufweisen (z.B. bestimmte Investmentfonds), sowie Unternehmen, deren Kapital kein Eigenkapital darstellt (z.B. bestimmte Genossenschaften). In diesem Fall ist der Ausweis im Abschluss den Anteilen der Mitglieder bzw. Anteilseigner entsprechend anzupassen.

ZWECK DES ABSCHLUSSES

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

   (a) Vermögenswerte;

   (b) Schulden;

   (c) Eigenkapital;

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

   (e) sonstige Änderungen des Eigenkapitals,

   und

   (f) Cashflows eines Unternehmens zur Verfügung.

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

BESTANDTEILE DES ABSCHLUSSES

8. ***Ein vollständiger Abschluss beinhaltet:***

   (a) eine Bilanz;

   (b) eine Gewinn- und Verlustrechnung;

   (c) eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, die entweder:

      (i) sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals

      oder

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

   (d) eine Kapitalflussrechnung

   und

   (e) den Anhang, der die maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusammenfasst und sonstige Erläuterungen enthält.

▼M5

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

   (a) die Hauptfaktoren und Einflüsse, welche die Ertragskraft bestimmen, einschließlich Veränderungen des Umfelds, in dem das Unternehmen operiert, die Reaktionen des Unternehmens auf diese Veränderungen und deren Auswirkungen sowie die Investitionspolitik des Unternehmens, um die Ertragskraft zu erhalten und zu verbessern, einschließlich der Dividendenpolitik;

   (b) die Finanzierungsquellen des Unternehmens und Zielverschuldungsgrad;

   sowie

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

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

DEFINITIONEN

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

   Praktisch undurchführbar Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als praktisch undurchführbar, wenn sie trotz der angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewendet werden kann.

   International Financial Reporting Standards (IFRS) sind die von dem International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie bestehen aus:

   (a) International Financial Reporting Standards;

   (b) International Accounting Standards;

   sowie

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

   Wesentlich Informationen gelten dann als wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung – einzeln oder insgesamt - die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art eines Postens ab, der jeweils unter den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung einer Angabe beurteilt wird. Der Umfang oder die Art eines Postens, bzw. eine Kombination dieser beiden Aspekte, können der entscheidende Faktor sein.

   Anhang Der Anhang enthält zusätzliche Angaben zur Bilanz, zur Gewinn- und Verlustrechnung, zur Kapitalflussrechnung und zur Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals. Anhangangaben enthalten verbale Beschreibungen oder Untergliederungen der im Abschluss enthaltenen nicht ansatzpflichtigen Posten.

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

▼M5

GRUNDLEGENDE ÜBERLEGUNGEN

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

13. ***Abschlüsse haben die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Dies erfordert die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Bedingungen gemäß den im* Rahmenkonzept *enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen. Die Anwendung der IFRS, gegebenenfalls um zusätzliche Angaben ergänzt, führt annahmegemäß zu Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.***

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

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

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

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

    (c) Bereitstellung zusätzlicher Angaben, wenn die Anforderungen in den IFRS unzureichend sind, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen von einzelnen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.

16. ***Die Anwendung ungeeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Methoden noch durch Anhangangaben oder zusätzliche Erläuterungen geheilt werden.***

17. ***Im äußerst seltenen Fall, dass das Management zu dem Schluss kommt, dass die Einhaltung einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Bestimmung so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit dem in dem* Rahmenkonzept *geschilderten Zweck der Abschlüsse kommen würde, hat ein Unternehmen von der Anwendung einer solchen Bestimmung in Anlehnung an Paragraph 18 abzusehen, sofern eine solche Abweichung nach den geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen erforderlich oder nicht unzulässig ist.***

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

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

    (b) dass es den anzuwendenden Standards und Interpretationen nachgekommen ist, mit der Ausnahme, dass von einem spezifischen Erfordernis abgewichen wurde, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln;

    (c) die Bezeichnung des Standard bzw. der Interpretation, von dem/von der das Unternehmen abgewichen ist, die Art der Abweichung einschließlich der Bilanzierungsweise, die der Standard oder die Interpretation fordern würde, den Grund, warum diese Bilanzierungsweise unter den gegebenen Umständen so irreführend wäre, dass sie zum einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses gemäß dem* Rahmenkonzept *führen würde, und die Bilanzierungsweise, die angewandt wurde;

    sowie

▼M5

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

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

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

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

(a) die Bezeichnung des betreffenden Standards bzw. der betreffenden Interpretation, die Art der Anforderungen und den Grund, warum diese Anforderung so irreführend wäre, dass sie nach Ansicht des Management zu einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses gemäß dem* Rahmenkonzept *führen würde,

sowie

(b) die Anpassungen, die bei jedem Posten im Abschluss vorzunehmen wären, die nach Ansicht des Managements zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes erforderlich wären.

22. Im Rahmen der Paragraphen 17-21 entsteht zwischen einer bestimmten Angabe und der Zielsetzung der Abschlüsse dann ein Konflikt, wenn sie die Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen nicht glaubwürdig darstellt, die sie entweder vorgibt darzustellen oder von der vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie sie darstellt und folglich wahrscheinlich die ökonomischen Entscheidungen von Adressaten des Abschlusses beeinflussen. Wenn geprüft wird, ob die Befolgung einer Anforderung in einem Standard bzw. in einer Interpretation so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses gemäß dem *Rahmenkonzept* kommen würde, beachtet das Management Folgendes:

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

und

(b) wie sich die besonderen Umstände des Unternehmens von denen anderer Unternehmen, die die Vorschrift einhalten, unterscheiden. Wenn andere Unternehmen in ähnlichen Umständen die Vorschrift einhalten, gilt die widerlegbare Vermutung, dass die Einhaltung der Vorschrift durch das Unternehmen nicht so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses gemäß dem *Rahmenkonzept* kommen würde.

Unternehmensfortführung

23. ***Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management eine Einschätzung über die Fähigkeit des Unternehmens vorzunehmen, den Geschäftsbetrieb fortzuführen. Ein Abschluss ist solange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, das Geschäft einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. Wenn das Management bei ihrer Einschätzung wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Bedingungen bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Werden die Abschlüsse nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache gemeinsam mit den Grundlagen anzugeben, auf denen der Abschluss***

▼M5

basiert, unter Angabe der Gründe, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird.

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

Konzept der Periodenabgrenzung

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

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

Darstellungsstetigkeit

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

(a) eine wesentliche Änderung des Tätigkeitsfeldes des Unternehmens oder eine Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt, dass eine Änderung der Darstellung oder der Gliederung unter Berücksichtigung der in IAS 8 enthaltenen Kriterien zur Auswahl bzw. zur Anwendung der Bilanzierungsmethoden zu einer angemesseneren Darstellungsweise führt;

oder

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

28. Ein bedeutender Erwerb, eine bedeutende Veräußerung oder eine Überprüfung der Darstellungsweise des Abschlusses könnte nahe legen, dass der Abschluss auf eine andere Art und Weise aufzustellen ist. Eine Änderung der Darstellungsweise ist nur dann angezeigt, wenn aufgrund der Änderungen Informationen gegeben werden, die zuverlässig und für die Adressaten relevanter sind, und die geänderte Darstellungsweise wahrscheinlich Bestand haben wird, damit die Vergleichbarkeit nicht beeinträchtigt wird. Werden solche Änderungen bei der Darstellungsweise vorgenommen, gliedert ein Unternehmen seine Vergleichsinformationen gemäß Paragraph 38 und 39 um.

Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten

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

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

▼M5

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

Saldierung von Posten

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

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

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

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

sowie

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

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

Vergleichsinformationen

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

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

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

(a) Art der Neugliederung;

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

▼M5

sowie

(c) der Grund für die Neugliederung.

39. ***Ist die Neugliederung der Vergleichsbeträge praktisch nicht durchführbar, sind folgende Angaben zu machen:***

(a) den Grund für die unterlassene Neugliederung,

sowie

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

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

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

STRUCTURE ET CONTENU

STRUKTUR UND INHALT

Einführung

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

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

Identifikation des Abschlusses

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

und

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

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

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

Berichtszeitraum

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

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

und

(b) die Tatsache, dass Vergleichsbeträge der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, der Cashflows und der dazugehörigen Anhangangaben nicht vollständig vergleichbar sind.

50. Normalerweise werden Abschlüsse stetig aufgestellt und umfassen einen Zeitraum von einem Jahr. Einige Unternehmen ziehen es jedoch beispielsweise aus praktischen Gründen vor, über eine Berichtsperiode von 52 Wochen zu berichten. Dieser Standard schließt dieses Vorgehen nicht aus, da sich der daraus resultierende Abschluss wahrscheinlich nicht wesentlich von denen unterscheidet, die für den Zeitraum eines vollen Jahres aufgestellt werden würden.

Bilanz

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

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

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

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

54. Bei bestimmten Unternehmen wie beispielsweise Banken bietet die Darstellung der Vermögens- und Schuldposten aufsteigend oder absteigend nach Liquidität Informationen, die zuverlässig und gegenüber der Darstellung nach Fristigkeiten relevanter sind, da das Unternehmen keine

▼M5

Waren oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus anbietet.

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

56. Informationen über die erwarteten Fälligkeitstermine von Vermögenswerten und Schulden sind nützlich, um die Liquidität und Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens einzuschätzen. IAS 32 verlangt die Angabe der Fälligkeitstermine sowohl von finanziellen Vermögenswerten als auch von finanziellen Schulden. Finanzielle Vermögenswerte enthalten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Forderungen, und finanzielle Schulden enthalten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten. Informationen über den erwarteten Zeitpunkt der Erfüllung von nicht monetären Vermögenswerten und Schulden, wie z.B. Vorräte und Rückstellungen, sind ebenfalls nützlich, egal ob die Vermögenswerte und Schulden in langfristige und kurzfristige unterteilt werden oder nicht. Beispielsweise gibt ein Unternehmen den Buchwert der Vorräte an, deren Realisation nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird.

Kurzfristige Vermögenswerte

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

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

(b) er wird primär für Handelszwecke gehalten;

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

oder

(d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IAS 7* Kapitalflussrechnungen*), es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag eingeschränkt.

Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig einzustufen.

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

59. Der Geschäftszyklus eines Unternehmens ist der Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Umwandlung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von 12 Monaten ausgegangen. Kurzfristige Vermögenswerte umfassen Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die als Teil des gewöhnlichen Geschäftszyklus verkauft, verbraucht und realisiert werden, selbst wenn deren Realisation nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird. Zu kurzfristigen Vermögenswerten gehören ferner Vermögenswerte, die vorwiegend zu Handelszwecken gehalten werden (finanzielle Vermögenswerte, die unter diese Bezeichnung fallen, werden gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* als zu Handelszwecken gehalten eingestuft) sowie der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Vermögenswerte.

Kurzfristige Schulden

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

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

(b) sie wird primär für Handelszwecke gehalten;

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

▼M5

oder

(d) das Unternehmen hat kein uneingeschränktes Recht zur Verschiebung der Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag.

Alle anderen Schulden sind als langfristig einzustufen.

61. Einige kurzfristige Schulden, wie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Rückstellungen für personalbezogene Aufwendungen und andere betriebliche Aufwendungen, bilden einen Teil des kurzfristigen Betriebskapitals, das im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens gebraucht wird. Solche betrieblichen Posten werden selbst dann als kurzfristige Schulden eingestuft, wenn sie später als zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag fällig werden. Zur Unterteilung der Vermögenswerte und der Schulden des Unternehmens wird derselbe Geschäftszyklus herangezogen. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von 12 Monaten ausgegangen.

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

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

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

und

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

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

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

66. Die Schuld wird hingegen als langfristig eingestuft, falls der Kreditgeber bis zum Bilanzstichtag in eine Nachfrist von mindestens 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag einwilligt, in der das Unternehmen die Verletzung beheben kann und der Kreditgeber die sofortige Zahlung nicht verlangen kann.

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

(a) langfristige Refinanzierung;

(b) Behebung einer Verletzung einer langfristigen Kreditvereinbarung,

sowie

▼M5

(c) die Gewährung einer mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag ablaufenden Nachfrist durch den Kreditgeber zur Behebung der Verletzung einer langfristigen Kreditvereinbarung.

Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind

68. ***In der Bilanz sind zumindest nachfolgende Posten darzustellen:***

(a) Sachanlagen;

(b) als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien;

(c) immaterielle Vermögenswerte;

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

(e) nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen;

(f) biologische Vermögenswerte;

(g) Vorräte;

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

(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente;

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

(k) Rückstellungen;

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

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

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

(o) Minderheitsanteile am Eigenkapital;

sowie

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

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

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

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

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

(b) die verwendeten Bezeichnungen, die Reihenfolge der Posten oder die Zusammenfassung ähnlicher Posten können dem Wesen des Unternehmens und seinen Geschäftsvorfällen entsprechend geändert werden, um Informationen zu liefern, die für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant sind. Beispielsweise passt eine Bank die oben stehenden Beschreibungen an, um die spezielleren Anforderungen des IAS 30 anzuwenden.

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

(a) der Art und der Liquidität von Vermögenswerten;

(b) der Funktion der Vermögenswerte innerhalb des Unternehmens;

und

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

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

und

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

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

(a) für jede Klasse von Anteilen:

(i) die Anzahl der genehmigten Anteile;

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

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

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

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

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

und

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

sowie

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

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

▼M5

Gewinn- und Verlustrechnung

Periodenergebnis

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

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

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

Informationen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind

81. ***Im Abschluss sind für die betreffende Periode zumindest nachfolgende Posten darzustellen:***

(a) Umsatzerlöse;

(b) Finanzierungsaufwendungen;

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

(d) Gewinne oder Verluste vor Steuern auf die Veräußerung von Vermögenswerten oder die Abgeltung von Schulden in Verbindung mit der Aufgabe von Geschäftsbereichen;

(e) Steueraufwendungen;

und

(f) Ergebnis

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

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

und

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

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

84. Da es bei den Wirkungen der verschiedenen Aktivitäten, Geschäftsvorfälle und sonstiger Ereignisse Unterschiede bei der Häufigkeit, dem Gewinn- oder Verlustpotenzial sowie der Vorhersagbarkeit gibt, hilft die Darstellung der Erfolgsbestandteile beim Verständnis der erreichten Ertragskraft des Unternehmens sowie bei der Prognostizierung künftiger Ergebnisse. Zusätzliche Posten werden in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt und die ausgewählten Bezeichnungen sowie die Anordnung einzelner Posten geändert, wenn dies notwendig ist, um die Elemente der Ertragskraft zu erklären. Dabei müssen Faktoren wie Wesentlichkeit, Art und Funktion der verschiedenen Bestandteile von Erträgen und Aufwendungen in Betracht gezogen werden. Beispielsweise passt eine Bank die Bezeichnungen an, um die genaueren Anforderungen des IAS 30 anzuwenden. Ertrags- und Aufwandsposten werden nur saldiert, wenn die Bedingungen in Paragraph 32 erfüllt werden.

▼M5

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

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

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

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

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

(b) eine Restrukturierung der Tätigkeiten eines Unternehmens und die Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsaufwand;

(c) Abgang von Posten der Sachanlagen;

(d) Veräußerung von Finanzanlagen;

(e) Aufgabe von Geschäftsbereichen;

(f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;

und

(g) sonstige Auflösungen von Rückstellungen.

88. ***Ein Unternehmen hat eine Aufwandsgliederung anzugeben, die entweder auf der Art der Aufwendungen oder auf deren Funktion innerhalb des Unternehmens beruht, je nachdem welche Darstellungsweise verlässliche und relevantere Informationen ermöglicht.***

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

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

91. Die erste Gliederung wird als Gesamtkostenverfahren bezeichnet. Aufwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung nach ihrer Art zusammengefasst (beispielsweise Abschreibungen, Materialeinkauf, Transportaufwand, Leistungen an Arbeitnehmer, Werbeaufwendungen) und werden nicht nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Funktionsbereichen des Unternehmens umverteilt. Diese Methode ist einfach anzuwenden, da keine Zuordnung von betrieblichen Aufwendungen zu einzelnen Funktionsbereichen notwendig ist. Ein Beispiel für eine Gliederung bei der Anwendung des Gesamtkostenverfahrens ist:

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

92. Die zweite Analyse wird als Umsatzkostenverfahren bezeichnet und unterteilt die Aufwendungen nach ihrer funktionalen Zugehörigkeit als Teile der Umsatzkosten, beispielsweise der Aufwendungen für Vertriebs- oder Verwaltungsaktivitäten. Zumindest hat das Unternehmen die Umsatzkosten gesondert zu erfassen. Diese Methode liefert den Adressaten oft wichtigere Informationen als die Aufteilung nach Aufwandsarten, aber die Zuordnung von Aufwendungen zu Funktionen kann willkürlich sein

▼M5

und enthält erhebliche Ermessensentscheidungen. Ein Beispiel für die Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren ist:

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

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

94. Die Wahl zwischen dem Umsatzkosten- und dem Gesamtkostenverfahren hängt von historischen und branchenbezogenen Faktoren und von der jeweiligen Organisation ab. Beide Verfahren liefern Hinweise auf die Kosten, die sich direkt oder indirekt mit der Höhe des Umsatzes oder der Produktion des Unternehmens verändern können. Da jede der beiden Darstellungsformen für unterschiedliche Unternehmenstypen vorteilhaft ist, verpflichtet dieser Standard das Management zur Wahl der relevanten und zuverlässigsten Darstellungsform. Da Informationen über die Art von Aufwendungen für die Vorhersage von zukünftigen Cashflows nützlich sind, werden bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben gefordert. In Paragraph 93 hat der Begriff „Leistungen an Arbeitnehmer“ dieselbe Bedeutung wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer.*

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

Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals

96. ***Das Unternehmen hat eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals zu erstellen, die folgende Posten enthält:***

(a) Periodenergebnis;

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

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

und

(d) für jeden Eigenkapitalbestandteil die Auswirkungen der gemäß IAS 8 erfassten Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Fehlerberichtigungen.

97. ***Das Unternehmen hat darüber hinaus entweder in der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals oder im Anhang anzugeben:***

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

(b) den Betrag der Gewinnrücklagen (d.h. die angesammelten Ergebnisse) zu Beginn der Periode und zum Bilanzstichtag sowie die Bewegungen während der Periode;

und

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

▼M5

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

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

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

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

Kapitalflussrechnung

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

Anhangangaben

Struktur

103. ***Folgende Angaben sind erforderlich:***

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

(b) die nach den IFRS erforderlichen Informationen, die nicht in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung ausgewiesen sind;

und

▼M5

(c) zusätzliche Informationen, die nicht in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung ausgewiesen, für das Verständnis derselben jedoch relevant sind.

104. ***Anhangangaben sind, soweit praktikabel, systematisch darzustellen. Jeder Posten in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung muss einen Querverweis auf sämtliche dazugehörenden Informationen im Anhang aufweisen.***

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

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

(b) eine Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (siehe Paragraph 108);

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

und

(d) andere Angaben, einschließlich:

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

und

(ii) nicht finanzielle Angaben, z.B. die Risikomanagementziele und -methoden des Unternehmens (siehe IAS 32).

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

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

Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

108. ***Das Unternehmen hat bei der Zusammenfassung der maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden folgendes anzugeben:***

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

und

(b) sonstige angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für das Verständnis des Abschlusses relevant sind.

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

110. Bei der Entscheidung darüber, ob eine spezifische Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anzugeben ist, wägt das Management ab, ob die Angaben den Adressaten zu verstehen helfen, auf welche Art und Weise Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen in der dargestellten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergegeben werden. Die Darstellung bestimmter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist für Adressaten besonders vorteilhaft, wenn solche Methoden aus den in den Standards und Interpretationen zugelassenen Alternativen

▼M5

ausgewählt werden. Beispiel: Ein Partnerunternehmen gibt an, ob es seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Einheiten durch Quotenkonsolidierung oder nach der Equity-Methode bilanziert (siehe IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures*). Einige Standards schreiben ausdrücklich die Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und der von der Geschäftsleitung getroffenen Auswahl unter verschiedenen zulässigen Methoden vor. Beispielsweise ist nach IAS 16 die Bewertungsgrundlage für Sachanlagen anzugeben. Nach IAS 23 *Fremdkapitalkosten* ist anzugeben, ob die Fremdkapitalkosten sofort als Aufwand erfasst oder als Teil der Kosten der hierzu qualifizierten Vermögenswerte aktiviert werden.

111. Jedes Unternehmen berücksichtigt die Art seiner Geschäftstätigkeit und die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, von denen der Adressat des Abschlusses erwarten würde, dass sie für diesen Unternehmenstyp angegeben werden. Beispiel: Von einem Unternehmen, das ertragsteuerpflichtig ist, kann die Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bezüglich der Ertragsteuern einschließlich latenter Steuern und Steueransprüchen erwartet werden. Wenn ein Unternehmen bedeutende Geschäftsvorfälle und Transaktionen in Fremdwährungen tätigt, wird erwartet, dass Angaben bezüglich der Erfassung der Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung gemacht werden. Bei Unternehmenszusammenschlüssen wird die Methode zur Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwertes und der Minderheitsanteile angegeben.

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

113. ***Das Unternehmen hat in der Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder in den sonstigen Erläuterungen die Ermessensausübung des Management bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden (siehe Paragraph 116) - die die Beträge im Abschluss am wesentlichsten beeinflussen, anzugeben***.

114. Bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgt eine Ermessensausübung durch das Management - mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden - die die Beträge im Abschluss erheblich beeinflussen können. Das Management übt beispielsweise in den folgenden Fällen ihren Ermessenspielraum aus:

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

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

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

und

(d) bei der Frage, ob das Verhältnis zwischen einem Unternehmen und einer Zweckgesellschaft im Wesentlichen vermuten lässt, dass die Zweckgesellschaft durch das Unternehmen beherrscht wird.

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

Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten

116. ***Das Unternehmen hat im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben, sowie Angaben über die sonstigen am Stichtag wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs eine wesentliche Anpassung der ausgewiesenen***

▼M5

Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang:

(a) ihre Art,

sowie

(b) ihre Buchwerte am Bilanzstichtag anzugeben.

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

118. Die wesentlichen Annahmen sowie andere Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten, die gemäß Paragraph 116 angegeben werden, gelten für Schätzungen, die eine besonders schwierige, subjektive oder komplizierte Ermessenausübung seitens des Management erfordern. Je höher die Anzahl der Variablen bzw. der Annahmen, die sich auf die mögliche künftige Auflösung bestehender Unsicherheiten auswirkt, desto subjektiver und schwieriger wird die Ermessensausübung, so dass die Wahrscheinlichkeit einer nachträglichen, wesentlichen Anpassung der angesetzten Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden normalerweise im gleichen Maße steigt.

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

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

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

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

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

und

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

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

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

▼M5

Vermögenswerte und Schulden (bzw. Vermögens- oder Schuldarten) anzugeben.

123. Die in Paragraph 113 vorgeschriebenen Angaben zur Ermessensausübung bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gelten nicht für die Angabe der wichtigsten Quellen von Schätzungsunsicherheiten gemäß Paragraph 116.

124. Die Angabe bestimmter wesentlicher Annahmen gemäß Paragraph 116 ist durch andere Standards vorgeschrieben. Nach IAS 37 sind beispielsweise unter bestimmten Voraussetzungen die wesentlichen Annahmen bezüglich künftiger Ereignisse, die die Rückstellungsarten beeinflussen könnten, anzugeben. Nach IAS 32 sind die wesentlichen Annahmen anzugeben, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, herangezogen wurden. Nach IAS 16 sind die wesentlichen Annahmen anzugeben, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts neu bewerteter Sachanlagen herangezogen werden.

Weitere Angaben

125. ***Das Unternehmen hat im Anhang Folgendes anzugeben:***

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

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

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

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

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

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON IAS 1 (ÜBERARBEITET 1997)

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

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003 gilt folgendes:

(a) Hinweise auf „Periodenergebnis“ werden durch Hinweise auf „Ergebnis“ ersetzt;

(b) Hinweise auf „Anhangangaben im Abschluss“ werden durch Hinweise auf den „Anhang“ ersetzt;

und

(c) Hinweise auf „Eigenkapital“ werden durch Hinweise auf „eingezahltes Kapital“ ersetzt.

A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A3. Die Paragraphen 69 und 70 von IAS 12 *Ertragsteuern* werden gestrichen.

A4. Paragraph 23 von IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird wie folgt geändert:

23. Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen für Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* sind die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

A5. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A6. IAS 34 *Zwischenberichterstattung* wird wie folgt geändert:

Paragraph 5 wird wie folgt geändert:

5. IAS 1 definiert für einen vollständigen Abschluss folgende Bestandteile:

(a) eine Bilanz;

(b) eine Gewinn- und Verlustrechnung;

(c) eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, die entweder

(i) sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals

oder

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

(d) eine Kapitalflussrechnung

und

(e) den Anhang, der die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusammenfasst und sonstige Erläuterungen enthält.

Paragraph 12 wird wie folgt geändert:

12. IAS 1 stellt Anwendungsleitlinien für die Struktur von jährlichen Abschlüssen bereit. Die Anwendungsleitlinien für IAS 1 geben Beispiele dafür, auf welche Weise die Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung, der Bilanz und der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals erfolgen kann.

Paragraph 13 wird wie folgt geändert:

13. IAS 1 verlangt, dass eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals als separater Bestandteil eines Abschlusses dargestellt wird, und erlaubt die Angabe von Veränderungen des Eigenkapitals, die aus Transaktionen mit Eigentümern (einschließlich Ausschüttungen an Eigentümer) resultieren, entweder in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang. Ein Unternehmen hat in seinem Zwischenbericht in der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals das gleiche

▼M5

Format zu verwenden, das es in seinem letzten jährlichen Abschluss verwendet hat.

A7. Die Paragraphen 39 und 40 von IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen* werden wie folgt geändert:

39. Die gemäß den Paragraphen 27-37 erforderlichen Angaben können mit Ausnahme des Gewinns oder Verlustes vor Steuern aus dem Abgang der Vermögenswerte bzw. der Tilgung von Schulden, die dem aufzugebenden Geschäftsbereich zuzurechnen sind (Paragraph 31(a)), entweder im Anhang oder in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechung oder der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals dargestellt werden.

40. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ist der Gewinn oder der Verlust vor Steuern aus dem Abgang der Vermögenswerte bzw. der Tilgung von Schulden, die dem aufzugebenden Geschäftsbereich zuzurechnen sind, in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Es wird empfohlen, die gemäß den Paragraphen 27(f) und (g) erforderlichen Angaben in die Gewinn- und Verlustrechnung beziehungsweise in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen.

A8. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A9. IAS 41 *Landwirtschaft* wird wie folgt geändert.

Paragraph 39 wird gestrichen.

Paragraph 53 wird wie folgt geändert:

53. Landwirtschaftliche Tätigkeit ist häufig klimatischen, krankheitsbedingten und anderen natürlichen Risiken ausgesetzt. Tritt ein Ereignis ein, durch das ein wesentlicher Ertrags- bzw. Aufwandsposten entsteht, sind die Art und der Betrag dieses Postens gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auszuweisen. Beispiele für solche Ereignisse sind das Ausbrechen einer Viruserkrankung, eine Überschwemmung, starke Dürre oder Frost sowie eine Insektenplage.

A10. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A11. In SIC-32 *Immaterielle Vermögenswerte – Websitekosten* wird Paragraph 5 wie folgt geändert:

5. Diese Interpretation gilt nicht für Ausgaben für den Erwerb, die Entwicklung und den Betrieb der Hardware (z.B. Web-Server, Staging-Server, Produktions-Server und Internetanschlüsse) einer Website. Diese Ausgaben sind gemäß IAS 16 anzusetzen. Wenn ein Unternehmen Ausgaben für einen Internetdienstleister tätigt, der seine Website als Provider ins Netz stellt, ist die Ausgabe darüber hinaus gemäß IAS 1.78 und dem *Rahmenkonzept* bei Erhalt der Dienstleistung zu erfassen.

▼C1

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 2

Vorräte

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2—5
Definitionen	6—8
Bewertung von Vorräten	9—33
Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten	10—22
Kosten des Erwerbes	11
Herstellungskosten	12—14
Sonstige Kosten	15—18
Herstellungskosten von Vorräten eines Dienstleistungsunternehmens	19
Kosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die von biologischen Vermögenswerten geerntet wurden	20
Verfahren zur Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	21—22

▼C1

Zuordnungsverfahren	23—27
Nettoveräußerungswert	28—33
Erfassung als Aufwand	34—35
Angaben	36—39
Zeitpunkt des Inkrafttretens	40
Rücknahme von anderen Verlautbarungen	41—42

▼M5

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 2 (überarbeitet 1993) *Vorräte* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

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

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

   (b) Finanzinstrumente;

   und

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

3. ***Dieser Standard ist nicht auf die Bewertung von folgenden Vorräten anzuwenden:***

   (a) Vorräte von Erzeugern land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse, landwirtschaftlichen Produktionen nach der Ernte sowie Mineralien und mineralischen Stoffen jeweils insoweit, als diese Erzeugnisse in Übereinstimmung mit der gut eingeführten Praxis ihrer Branche mit dem Nettoveräußerungswert bewertet werden. Werden solche Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert bewertet, werden Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Berichtsperiode der Änderung erfasst.

   (b) Vorräte von Warenmaklern/-Händlern, die ihre Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert abzüglich der Vertriebsaufwendungen bewerten. Werden solche Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert abzüglich der Vertriebsaufwendungen bewertet, werden die Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Berichtsperiode der Änderung erfasst.

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

5. Makler/Händler kaufen bzw. verkaufen Waren für andere oder auf eigene Rechnung. Die in Paragraph 3(b) genannten Vorräte werden hauptsächlich mit der Absicht erworben, sie kurzfristig zu verkaufen und einen Gewinn

▼M5

aus den Preisschwankungen oder der Makler-/Händlermarge zu erzielen. Wenn diese Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Vertriebsaufwendungen bewertet werden, dann sind sie nur von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgeschlossen.

DEFINITIONEN

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

Vorräte sind Vermögenswerte,

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

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

oder

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

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

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

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

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

BEWERTUNG VON VORRÄTEN

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

Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten

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

Kosten des Erwerbes

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

Herstellungskosten

12. Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable

▼M5

Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen sowie die Kosten des Managements und der Verwaltung. Variable Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.

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

14. Ein Produktionsprozess kann dazu führen, dass mehr als ein Produkt gleichzeitig produziert wird. Dies ist beispielsweise bei der Kuppelproduktion von zwei Hauptprodukten oder eines Haupt- und eines Nebenproduktes der Fall. Wenn die Herstellungskosten jedes Produktes nicht einzeln feststellbar sind, werden sie den Produkten auf einer vernünftigen und sachgerechten Basis zugeordnet. Die Verteilung kann beispielsweise auf den jeweiligen Verkaufswerten der Produkte basieren, und zwar entweder in der Produktionsphase, in der die Produkte einzeln identifizierbar werden, oder nach Beendigung der Produktion. Die meisten Nebenprodukte sind ihrer Art nach unbedeutend. Wenn dies der Fall ist, werden sie häufig zum Nettoveräußerungswert bewertet und dieser Wert wird von den Herstellungskosten des Hauptproduktes abgezogen. Damit unterscheidet sich der Buchwert des Hauptproduktes nicht wesentlich von seinen Herstellungskosten.

Sonstige Kosten

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

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

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

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

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

und

(d) Vertriebskosten.

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

18. Ein Unternehmen kann beim Erwerb von Vorräten Zahlungsziele in Anspruch nehmen. Wenn die Vereinbarung effektiv ein Finanzierungselement beinhaltet, wird dieses Element, beispielsweise eine Differenz zwischen dem Kaufpreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag, über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst.

▼M5

Herstellungskosten von Vorräten eines Dienstleistungsunternehmens

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

Kosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die von biologischen Vermögenswerten geerntet wurden

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

Verfahren zur Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

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

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

Zuordnungsverfahren

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

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

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

26. Vorräte, die in einem Geschäftssegment verwendet werden, können beispielsweise für das Unternehmen eine andere Verwendung haben als

▼M5

diegleiche Art von Vorräten, die in einem anderen Geschäftssegment eingesetzt werden. Ein Unterschied im geografischen Standort von Vorräten (oder in den jeweiligen Steuervorschriften) ist jedoch allein nicht ausreichend, um die Anwendung unterschiedlicher Zuordnungsverfahren zu rechtfertigen.

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

Nettoveräußerungswert

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

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

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

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

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

▼M5

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

ERFASSUNG ALS AUFWAND

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

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

ANGABEN

36. ***Abschlüsse haben die folgenden Angaben zu enthalten:***

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

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

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

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

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

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

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

und

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

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

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

▼M5

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

42. Dieser Standard ersetzt SIC-1 *Stetigkeit – Unterschiedliche Zuordnungsverfahren der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten*.

▼M5

ANHANG

Änderungen anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. Paragraph 22 von IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert:

22. Einige Leitlinien für die Verteilung der Kosten können in anderen Standards gefunden werden. Beispielsweise stellen die Paragraphen 11-20 von IAS 2 *Vorräte* Leitlinien für die Zuordnung und die Verteilung der Kosten auf die Vorräte zur Verfügung, und die Paragraphen 16-21 von IAS 11 *Fertigungsaufträge* stellen Leitlinien für die Zuordnung und Verteilung der Kosten auf die Fertigungsaufträge bereit. Diese Leitlinien können bei der Zuordnung und Verteilung von Kosten auf Segmente nützlich sein.

A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A3. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 7

(ÜBERARBEITET 1992)

Kapitalflussrechnungen

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt den IAS 7, Kapitalflussrechnungen, der im Oktober 1977 vom Board genehmigt worden ist. Der überarbeitete Standard war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1994 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-3
Nutzen von Kapitalflussinformationen	4-5
Definitionen	6-9
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	7-9
Darstellung einer Kapitalflussrechnung	10-17
Betriebliche Tätigkeit	13-15
Investitionstätigkeit	16
Finanzierungstätigkeit	17
Darstellung der Cashflows aus der Betrieblichen Tätigkeit	18-20
Darstellung der Cashflows aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit	21
Saldierte darstellung der Cashflows	22-24
Cashflows in Fremdwährung	25-28
Ausserordentliche Posten	29-30
Zinsen und Dividenden	31-34
Ertragsteuern	35-36
Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures	37-38
Erwerb und Veräusserung von Tochterunternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten	39-42
Nicht zahlungswirksame Transaktionen	43-44
Bestandteile der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	45-47

▼B

Sonstige Angaben 48-52

Zeitpunkt des Inkrafttretens 53

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

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

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

ANWENDUNGSBEREICH

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

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

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

NUTZEN VON KAPITALFLUSSINFORMATIONEN

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

5. Historische Kapitalflussinformationen werden häufig als Indikator für den Betrag, den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit künftiger Cashflows herangezogen. Außerdem sind die Informationen nützlich, um die Genauigkeit in der Vergangenheit vorgenommener Beurteilungen künftiger Cashflows zu prüfen und die Beziehung zwischen der

▼B

Rentabilität und dem Netto-Cashflow sowie die Auswirkungen von Preisänderungen zu untersuchen.

DEFINITIONEN

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

Zahlungsmittel umfassen Barmittel und Sichteinlagen.

Zahlungsmitteläquivalente sind kurzfristige, äußerst liquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in bestimmte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen.

Cashflows sind Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.

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

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

Finanzierungstätigkeiten sind Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Ausleihungen des Unternehmens auswirken.

Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente

7. Zahlungsmitteläquivalente dienen dazu, kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Sie werden gewöhnlich nicht zu Investitions- oder anderen Zwecken gehalten. Damit eine Finanzinvestition als Zahlungsmitteläquivalent klassifiziert wird, muss sie ohne weiteres in einen bestimmten Zahlungsmittelbetrag umgewandelt werden können und darf nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen. Aus diesem Grund gehört eine Finanzinvestition im Regelfall nur dann zu den Zahlungsmitteläquivalenten, wenn sie — gerechnet vom Erwerbszeitpunkt — eine Restlaufzeit von nicht mehr als etwa drei Monaten besitzt. Kapitalbeteiligungen gehören grundsätzlich nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten, es sei denn, sie sind ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Zahlungsmitteläquivalente, wie beispielsweise im Fall von Vorzugsaktien mit kurzer Restlaufzeit und festgelegtem Einlösungszeitpunkt.

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

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

DARSTELLUNG DER KAPITALFLUSSRECHNUNG

10. **Die Kapitalflussrechnung hat Cashflows während der Berichtsperiode zu enthalten, die nach betrieblichen Tätigkeiten, Investitions- und Finanzierungstätigkeiten klassifiziert werden.**

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

12. Ein Geschäftsvorfall umfasst unter Umständen Cashflows, die unterschiedlichen Tätigkeiten zuzurechnen sind. Wenn die Rückzahlung eines Darlehens beispielsweise sowohl Zinsen als auch Tilgung umfasst, kann

▼B

der Zinsanteil unter Umständen als betriebliche Tätigkeit, der Tilgungsanteil als Finanzierungstätigkeit klassifiziert werden.

Betriebliche Tätigkeit

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

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

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

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

    (c) Auszahlungen an Lieferanten von Gütern und Dienstleistungen;

    (d) Auszahlungen an und für Beschäftigte;

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

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

    (g) Einzahlungen und Auszahlungen für Handelsverträge.

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

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

Investitionstätigkeit

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

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

Finanzierungstätigkeit

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

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

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

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

(d) Auszahlungen für die Rückzahlung von Ausleihungen; und

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

DARSTELLUNG DER CASHFLOWS AUS DER BETRIEBLICHEN TÄTIGKEIT

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

(a) **direkte Darstellung, wobei die Hauptklassen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen angegeben werden; oder**

(b) **indirekte Darstellung, wobei das Periodenergebnis um Auswirkungen von nicht zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen, Abgrenzungen oder Rückstellungen von vergangenen oder künftigen betrieblichen Ein- oder Auszahlungen sowie um Ertrags- und Aufwandsposten, die dem Investitions- oder Finanzierungsbereich zuzurechnen sind, berichtigt wird.**

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

(a) aus der Buchhaltung des Unternehmens; oder

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

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

(ii) andere zahlungsunwirksame Posten; und

▼B

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

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

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

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

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

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

DARSTELLUNG DER CASHFLOWS AUS INVESTITIONS- UND FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT

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

SALDIERTE DARSTELLUNG DER CASHFLOWS

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

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

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

23. Beispiele für die in Paragraph 22(a) erwähnten Ein- und Auszahlungen sind:

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

(b) von einer Anlagegesellschaft für Kunden gehaltene Finanzmittel;

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

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

(a) Darlehensbeträge gegenüber Kreditkartenkunden;

(b) den Kauf und Verkauf von Finanzinvestitionen;

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

24. **Für Cashflows aus einer der folgenden Tätigkeiten einer Finanzinstitution ist eine saldierte Darstellung möglich:**

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

(b) **Platzierung von Einlagen bei und Rücknahme von Einlagen von anderen Finanzinstitutionen;**

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

CASHFLOWS IN FREMDWÄHRUNG

25. **Cashflows, die aus Geschäftsvorfällen in einer Fremdwährung entstehen, sind in der Berichtswährung des Unternehmens zu erfassen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Zahlungs-**

▼B

zeitpunkt gültigen Umrechnungskurs zwischen der Berichtswährung und der Fremdwährung in die Berichtswährung umgerechnet wird.

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

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

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

AUSSERORDENTLICHE POSTEN

29. **Die Cashflows aus außerordentlichen Posten sind als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zu klassifizieren und gesondert anzugeben.**

30. Die Cashflows aus außerordentlichen Posten werden in der Kapitalflussrechnung als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit gesondert angegeben. Dadurch können die Adressaten die Art dieser Cashflows und die Auswirkungen auf gegenwärtige und künftige Cashflows des Unternehmens einschätzen. Diese Angaben erfolgen zusätzlich zur gesonderten Angabe von Art und Höhe der außerordentlichen Posten, die gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, erforderlich ist.

ZINSEN UND DIVIDENDEN

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

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

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

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

▼B

ERTRAGSTEUERN

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

36. Ertragsteuern entstehen aus Geschäftsvorfällen, die zu Cashflows führen, die in einer Kapitalflussrechnung als betriebliche Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit klassifiziert werden. Während Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten in der Regel der entsprechende Steueraufwand zugeordnet werden kann, ist die Bestimmung der damit verbundenen steuerbezogenen Cashflows häufig nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar und die Cashflows erfolgen unter Umständen in einer anderen Periode als die Cashflows des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles. Aus diesem Grund werden gezahlte Steuern im Regelfall als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit klassifiziert. Wenn die Zuordnung der steuerbezogenen Cashflows zu einem Geschäftsvorfall, der zu Cashflows aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten führt, jedoch praktisch möglich ist, werden die steuerbezogenen Cashflows ebenso als Investitions- bzw. Finanzierungstätigkeit klassifiziert. Wenn die steuerbezogenen Cashflows mehr als einer Tätigkeit zugeordnet werden, wird der Gesamtbetrag der gezahlten Steuern angegeben.

ANTEILE AN TOCHTERUNTERNEHMEN, ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN UND JOINT VENTURES

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

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

ERWERB UND VERÄUSSERUNG VON TOCHTERUNTERNEHMEN UND SONSTIGEN GESCHÄFTSEINHEITEN

39. **Die Summe der Cashflows aus dem Erwerb und der Veräußerung von Tochterunternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten ist gesondert darzustellen und als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.**

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

    (a) **gesamter Kauf- oder Veräußerungspreis;**

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

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

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

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

▼B

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

NICHT ZAHLUNGSWIRKSAME TRANSAKTIONEN

43. **Investitions- und Finanzierungsvorgänge, welche nicht zu einer Veränderung von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten geführt haben, sind nicht Bestandteil der Kapitalflussrechnung. Solche Vorgänge sind an anderer Stelle im Abschluss derart anzugeben, dass alle notwendigen Informationen über diese Investitions- und Finanzierungsvorgänge bereitgestellt werden**.

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

(a) der Erwerb von Vermögenswerten durch Schuldübernahme oder durch Finanzierungsleasing;

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

(c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

BESTANDTEILE DER ZAHLUNGSMITTEL UND ZAHLUNGSMITTELÄQUIVALENTE

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

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

47. Die Auswirkungen von Änderungen der Methode zur Bestimmung der Zusammensetzung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, wie beispielsweise eine Änderung in der Klassifizierung von Finanzinstrumenten, die ursprünglich dem Beteiligungsportfolio des Unternehmens zugeordnet waren, werden gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, offen gelegt.

SONSTIGE ANGABEN

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

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

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

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

(b) Die Summe des Betrages der Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit, die sich auf quotal konsolidierte Anteile an Joint Ventures beziehen;

▼B

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

(d) Betrag der Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit, aufgegliedert nach Geschäftssegmenten und geografischen Segmenten (siehe IAS 14, Segmentberichterstattung).

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

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

53. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1994 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.**

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1-2
Anwendungsbereich	3-4
Definitionen	5-6
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	7-31
Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	7-12
Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	13
Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	14-31
Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	19-27
Rückwirkende Anwendung	22
Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung	23-27
Angaben	28-31
Änderungen von Schätzungen	32-40
Angaben	39-40
Fehler	41-49
Einschränkungen bei rückwirkender Anpassung	43-48
Angaben von Fehlern aus früheren Perioden	49
Undurchführbarkeit hinsichtlich rückwirkender Anwendung und rückwirkender Anpassung	50-53
Zeitpunkt des Inkrafttretens	54
Rücknahme anderer Verlautbarungen	55-56

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 8 *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach

▼M5

beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

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

2. Die Bestimmungen zur Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – davon ausgenommen: Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – sind in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* aufgeführt.

ANWENDUNGSBEREICH

3. ***Dieser Standard ist bei der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie zur Berücksichtigung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden.***

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

DEFINITIONEN

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

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind die besonderen Prinzipien, grundlegenden Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.

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

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

(a) International Financial Reporting Standards;

(b) International Accounting Standards;

sowie

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

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

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

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

und

▼M5

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

Diese Fehler beinhalten die Auswirkungen von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten, sowie von Betrugsfällen.

Die rückwirkende Anwendung besteht darin, eine neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen so anzuwenden, als ob die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode stets zur Anwendung gekommen sei.

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

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

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

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

oder

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

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

und

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

von sonstigen Informationen vorzunehmen.

Die prospektive Anwendung der Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. der Erfassung der Auswirkung der Änderung einer Schätzung besteht darin,

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

und

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

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

▼M5

BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN

Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

7. ***Bezieht sich ein Standard oder eine Interpretation ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder auf sonstige Ereignisse oder Bedingungen, so ist bzw. sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. -methoden für den entsprechenden Posten zu ermitteln, indem der Standard oder die Interpretation unter Berücksichtigung aller relevanten Umsetzungsleitlinien des IASB für den Standard bzw. die Interpretation zur Anwendung kommt***.

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

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

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

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

    und

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

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

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

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

        (iv) vorsichtig ist;

        und

        (v) in allen wesentlichen Gesichtspunkten vollständig ist.

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

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

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

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

Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

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

▼M5

geeignete Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auszuwählen und stetig für jede Kategorie anzuwenden.

Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

14. ***Ein Unternehmen darf eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung:***

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

    oder

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

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

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

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

    und

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

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

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

Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

19. ***Gemäß Paragraph 23:***

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

    und

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

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

21. Bei Fehlen eines Standards oder einer Interpretation, der/die spezifisch auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, kann das Management nach Paragraph 12 eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach den jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter anwenden, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen. Falls das Unternehmen sich nach einer Änderung einer derartigen Verlautbarung dafür entscheidet, eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu ändern,

▼M5

so ist diese Änderung entsprechend zu berücksichtigen und als freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auszuweisen.

Rückwirkende Anwendung

22. ***Wenn gemäß Paragraph 23 eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Übereinstimmung mit Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend erfolgt, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert eines jeden Bestandteils des Eigenkapitals für die früheste ausgewiesene Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere ausgewiesene Periode so anzupassen, als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode stets angewandt worden wäre.***

Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung

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

24. ***Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei vergleichbaren Informationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist - dies kann auch die Berichtsperiode sein - anzuwenden und eine entsprechende Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode vorzunehmen.***

25. ***Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die vergleichbaren Informationen dahingehend anzupassen, dass die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode prospektiv vom frühest möglichen Zeitpunkt an zur Anwendung kommt.***

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

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

▼**M5**

Angaben

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

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

(b) falls zutreffend, dass die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften durchgeführt wird;

(c) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;

(d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften;

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

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

(i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;

und

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

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

und

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

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

29. ***Sofern eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Anpassungsbetrags ist undurchführbar, oder eventuell Auswirkungen auf zukünftige Perioden hätte, hat das Unternehmen folgendes anzugeben:***

(a) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;

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

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

(i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;

und

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

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

und

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

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

▼M5

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

(a) diese Tatsache;

und

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

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

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

(b) die Art der bevorstehenden Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;

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

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

und

(e) entweder:

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

oder

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

ÄNDERUNGEN VON SCHÄTZUNGEN

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

(a) risikobehaftete Forderungen;

(b) Überalterung von Vorräten;

(c) der beizulegende Zeitwert finanzieller Vermögenswerte oder Schulden;

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

und

(e) Gewährleistungsgarantien.

33. Die Verwendung vernünftiger Schätzungen ist ein notwendiger Bestandteil der Aufstellung von Abschlüssen, deren Verlässlichkeit dadurch nicht beeinträchtigt wird.

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

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

▼M5

36. ***Die Auswirkung der Änderung einer Schätzung, außer es handelt sich um eine Änderung im Sinne des Paragraphen 37, ist rückwirkend ergebniswirksam zu erfassen in:***

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

oder

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

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

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

Angaben

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

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

FEHLER

41. Fehler können im Hinblick auf die Erfassung, Ermittlung, Darstellung oder Offenlegung von Bestandteilen eines Abschlusses entstehen. Ein Abschluss steht nicht im Einklang mit den IFRS, wenn er entweder wesentliche Fehler, oder aber absichtlich herbeigeführte unwesentliche Fehler enthält, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder Cashflows des Unternehmens zu erreichen. Potenzielle Fehler in der Berichtsperiode, die in der Periode entdeckt werden, sind zu korrigieren, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Jedoch werden wesentliche Fehler mitunter erst in einer nachfolgenden Periode entdeckt, und diese Fehler aus früheren Perioden werden in den Vergleichsinformationen im Abschluss für diese nachfolgende Periode korrigiert (s. Paragraphen 42-47).

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

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

oder

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

Einschränkungen bei rückwirkender Anpassung

43. ***Ein Fehler aus einer früheren Periode ist durch rückwirkende Anpassung zu korrigieren, es sei denn, die Ermittlung der periodenspezi-***

▼M5

fischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung des Fehlers ist undurchführbar.

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

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

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

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

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

Angaben von Fehlern aus früheren Perioden

49. ***Wenn Paragraph 42 angewendet wird, hat ein Unternehmen folgendes anzugeben:***

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

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

(i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;

und

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

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

und

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

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

UNDURCHFÜHRBARKEIT HINSICHTLICH RÜCKWIRKENDER ANWENDUNG UND RÜCKWIRKENDER ANPASSUNG

50. Die Anpassung von Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere Perioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der Berichtsperiode kann unter bestimmten Umständen undurchführbar sein. Beispielsweise wurden die Daten in der/den früheren Perioden eventuell nicht auf eine Art und Weise erfasst, die entweder die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode (darunter auch, im Sinne der Paragraphen 51-53, die prospektive Anwendung auf frühere Perioden) oder eine rückwirkende Anpassung ermöglicht, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren; auch kann die Wiederherstellung von Informationen undurchführbar sein.

▼M5

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

52. Daher verlangt die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode oder die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode zur Unterscheidung dienliche Informationen, die

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

und

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

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

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

56. Dieser Standard ersetzt folgende Interpretationen:

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

sowie

▼**M5**

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

▼M5

ANHANG

Änderungen anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* wird folgendermaßen geändert:

Die Paragraphen 29 und 30 über außerordentliche Posten werden gestrichen.

A2. IAS 12 *Ertragssteuern* wird wie folgt geändert.

Paragraph 62(b) wird wie folgt geändert:

(b) eine Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die rückwirkend angewendet wird, oder der Korrektur eines Fehlers (s. IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler*).

Paragraph 80 (h) wird wie folgt geändert:

(h) der Betrag des Ertragsteueraufwandes (Ertragsteuerertrags), der aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Fehlern resultiert, die ertragswirksam nach IAS 8 erfasst wurden, weil sie nicht rückwirkend berücksichtigt werden können.

Die Paragraphen 81(b) und 83 werden gestrichen.

A3. IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert.

Die Definition von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Paragraph 8 wird wie folgt geändert:

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

Paragraph 60 wird wie folgt geändert:

60. IAS 1 verlangt, dass wenn Ertrags- oder Aufwandsposten wesentlich sind, Art und Betrag dieser Posten gesondert anzugeben sind. IAS 1 nennt eine Anzahl von Beispielen, einschließlich Abwertungen für Vorräte und Sachanlagen, Rückstellungen für Restrukturierungen, Verkäufe von Sachanlagen und langfristiger Finanzinvestitionen, Aufgabe von Geschäftsbereichen, Beendigung von Rechtsstreitigkeiten und Auflösungen von Rückstellungen. Paragraph 59 ist nicht dazu gedacht, die Klassifizierung irgendwelcher dieser Posten oder die Bewertung dieser Posten zu ändern. Die von diesem Paragraphen empfohlenen Angaben ändern jedoch für Angabenzwecke die Ebene, auf der die Wesentlichkeit solcher Posten bewertet wird, von der Unternehmensebene auf die Segmentebene.

Paragraphen 77 und 78 werden wie folgt geändert:

77. Änderungen der von einem Unternehmen angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden in IAS 8 behandelt. IAS 8 verlangt, dass Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nur dann vorgenommen werden dürfen, wenn ein Standard oder eine Interpretation dies verlangt, oder wenn die Änderung zu zuverlässigen und relevanteren Informationen über Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse oder Bedingungen im Abschluss des Unternehmens führt.

78. Änderungen der unternehmensweit angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die die Segmentinformationen beeinflussen, werden gemäß IAS 8 behandelt. Solange ein neuer Standard oder eine neue Interpretation nichts anderes vorsieht, verlangt IAS 8, dass:

(a) eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden rückwirkend anzuwenden ist und Informationen aus früheren Perioden anzupassen sind, sofern die Ermittlung der kumulierten Auswirkungen oder die periodenspezifische Effekte der Änderung undurchführbar ist;

(b) ist die rückwirkende Anwendung für alle Periodenausweise nicht durchführbar, so ist die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode rückwirkend ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden;

und

▼M5

(c) wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung einer Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so ist die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden.

Zur Entfernung von Hinweisen auf außerordentliche Posten werden folgende Änderungen durchgeführt:

(a) In Paragraph 16 wird Unterparagraph (a) in der Definition von Segmenterlösen gestrichen.

(b) In Paragraph 16 wird Unterparagraph (a) in der Definition von Segmentaufwendungen gestrichen.

A4. IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird wie folgt geändert.

Paragraph 131 wird wie folgt geändert:

131. Dieser Standard verlangt keine besonderen Angaben über andere langfristige fällige Leistungen an Arbeitgeber, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein, so z.B. wenn der mit diesen Leistungen verbundene Aufwand wesentlich ist und damit nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* angabepflichtig wäre. In den Fällen, in denen dies nach IAS 24, *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen*, verlangt wird, hat das Unternehmen Informationen über andere langfristig fällige Leistungen für Personen in Schlüsselpositionen des Managements zu anzugeben.

Paragraph 142 wird wie folgt geändert:

142. Nach Maßgabe von IAS 1 hat ein Unternehmen Art und Betrag eines Aufwandspostens offen zu legen, wenn dieser wesentlich ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses können zu einem Aufwand führen, der nach diesen Anforderungen anzugeben ist.

Paragraph 160 wird wie folgt geändert:

160. IAS 8 kommt zur Anwendung, wenn ein Unternehmen seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dahingehend ändert, um den in Paragraph 159 und 159A angegebenen Änderungen Rechnung zu tragen. Bei rückwirkender Anwendung dieser Änderungen nach IAS 8 hat das Unternehmen diese Änderungen so zu erfassen, als wären sie zur selben Zeit wie der Rest dieses Standards angewandt worden.

A5. In IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* werden die Paragraphen 20-22 wie folgt geändert:

20. ***Eine Zuwendung der öffentlichen Hand für bereits angefallene Aufwendungen oder Verluste sowie für Zuwendungen zum Zweck der sofortigen finanziellen Unterstützung ohne zukünftig damit verbundenem Aufwand ist als Ertrag in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht.***

21. Unter manchen Umständen kann eine Zuwendung gewährt werden, um ein Unternehmen sofort finanziell zu unterstützen, ohne dass mit dieser Zuwendung ein Anreiz verbunden wäre, bestimmte Aufwendungen zu tätigen. Derartige Zuwendungen können auf ein einzelnes Unternehmen beschränkt sein und stehen unter Umständen nicht einer ganzen Klasse von Begünstigten zur Verfügung. Diese Umstände können eine Erfassung einer Zuwendung als Ertrag in der Periode erforderlich machen, in der das Unternehmen für eine Zuwendung in Betracht kommt, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

22. Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann einem Unternehmen zum Ausgleich von Aufwendungen oder Verlusten, die bereits in einer vorangegangenen Periode entstanden sind, gewährt werden. Solche Zuwendungen sind als Ertrag in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

A6. In IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse*, wird Paragraph 100 gestrichen.

A7. Paragraph 30 von IAS 23 *Fremdkapitalkosten* wird wie folgt geändert:

30. ***Sofern die Anwendung diese Standards zu einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden führt, wird dem Unternehmen empfohlen, seinen Abschluss gemäß IAS 8***

▼M5

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler, ***anzupassen. Alternativ dazu aktivieren Unternehmen nur diejenigen Fremdkapitalkosten, die nach dem Inkrafttreten des Standards angefallen sind und die Aktivierungskriterien erfüllen.***

A8. IAS 34 *Zwischenberichterstattung* wird wie folgt geändert:

Paragraph 17 wird wie folgt geändert:

17. Beispiele für die von Paragraph 16 verlangte Art der Angaben werden unten aufgeführt. Einzelne Standards und Interpretationen bieten Anwendungsleitlinien bezüglich der Angaben für viele dieser Posten:

(a) Abschreibung von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und die Rückbuchung solcher Abschreibungen;

(b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten sowie die Aufhebung von solchen Wertminderungsaufwendungen;

(c) die Auflösungen von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen;

(d) Anschaffungen und Veräußerungen von Sachanlagen;

(e) Verpflichtungen zum Kauf von Sachanlagen;

(f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;

(g) Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden;

(h) [gestrichen];

(i) jeder Kreditausfall oder –vertragsbruch, der nicht am bzw. bis zum Bilanzdatum beseitigt wurde;

und

(j) Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen.

Paragraphen 24, 25 und 27 werden wie folgt geändert:

24. IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* und IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* definieren einen Posten als wesentlich, wenn seine Auslassung oder fehlerhafte Angabe die wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten der Abschlüsse beeinflussen könnte. IAS 1 verlangt die getrennte Angabe wesentlicher Posten, darunter (beispielsweise) aufzugebende Geschäftsbereiche, und IAS 8 verlangt die Angabe von Änderungen von Schätzungen, von Fehlern und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Beide Standards enthalten keine quantifizierten Leitlinien hinsichtlich der Wesentlichkeit.

25. Während die Einschätzung der Wesentlichkeit immer Ermessensentscheidungen erfordert, basiert dieser Standard aus Gründen der Verständlichkeit der Zwischenberichtszahlen die Entscheidung über Erfassung und Angabe von Daten auf Daten für die Zwischenberichtsperiode selbst. So werden beispielsweise ungewöhnliche Posten, Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder der Schätzungen sowie grundlegende Fehler auf der Grundlage der Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Daten der Zwischenberichtsperiode erfasst und angegeben, um irreführende Schlussfolgerungen zu vermeiden, die aus der Nichtangabe resultieren könnten. Das übergeordnete Ziel ist sicherzustellen, dass ein Zwischenbericht alle Informationen enthält, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode wesentlich sind.

27. IAS 8 verlangt die Angabe der Art und (falls durchführbar) des Betrags einer Änderung der Schätzung, die entweder eine wesentliche Auswirkung auf die Berichtsperiode hat oder von der angenommen wird, dass sie eine wesentliche Auswirkung auf folgende Berichtsperioden haben wird. Paragraph 16(d) dieses Standards verlangt entsprechende Angaben in einem Zwischenbericht. Beispiele umfassen Änderungen der Schätzung in der abschließenden Zwischenberichtsperiode, die sich auf außerplanmäßige Abschreibungen von Vorräten, Restrukturierungsmaßnahmen oder Wertminderungsaufwand beziehen, die in einer früheren Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres berichtet wurden. Die vom vorangegangenen Paragraphen verlangten Angaben stimmen mit den Anforderungen des IAS 8 überein und sollen eng im Anwendungsbereich sein – sie beziehen

▼M5

sich nur auf die Änderung einer Schätzung. Ein Unternehmen ist nicht dazu verpflichtet, zusätzliche Finanzinformationen der Zwischenberichtsperiode in seinen Abschluss eines Geschäftsjahreseinzubeziehen.

Paragraphen 43 und 44 werden wie folgt geändert:

43. ***Eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist mit Ausnahme von Übergangsregelungen, die von einem neuen Standard oder von einer neuen Interpretation vorgeschrieben werden, darzustellen, indem:***

(a) eine Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres und vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre, die im Abschluss nach IAS 8 anzupassen sind, vorgenommen wird;

oder

(b) wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung der Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang des Geschäftsjahres und der Anpassung von Abschlüssen früherer Zwischenberichtsperioden des laufenden Geschäftsjahres sowie vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre undurchführbar ist, die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden.

44. Eine Zielsetzung des vorangegangenen Grundsatzes ist sicherzustellen, dass eine einzige Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen über das gesamte Geschäftsjahr angewendet wird. Gemäß IAS 8 wird eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden durch die rückwirkende Anwendung widerspiegelt, wobei Finanzinformationen aus früheren Berichtsperioden so weit wie vergangenheitsbezogen möglich angepasst werden. Wenn jedoch die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrags, der sich auf die früheren Geschäftsjahre bezieht, undurchführbar ist, dann ist gemäß IAS 8 die neue Methode prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden. Der Grundsatz in Paragraph 43 führt dazu, dass vorgeschrieben wird, dass alle Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden innerhalb des aktuellen Geschäftsjahres entweder rückwirkend oder, wenn dies undurchführbar ist, prospektiv spätestens ab Anfang des laufenden Geschäftsjahres zur Anwendung kommen.

A9. In IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen* werden die Paragraphen 41, 42 und 50 gestrichen.

A10. In IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten werden Paragraph 13 der Einleitung sowie die Paragraphen 120 und 121 gestrichen.

A11. In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* wird Paragraph 94 gestrichen.

A12. In IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* wird Paragraph 120 gestrichen.

A13. In SIC-12 *Konsolidierung – Zweckgesellschaften* wird der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1 Juli 1999 beginnen; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

A14. In SIC-13 *Gemeinschaftlich geführte Einheiten – nichtmonetäre Einlagen durch Partnerunternehmen* wird der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem1 Januar 1999 beginnen; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

A15. In SIC-21 *Ertragssteuern – Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten* wird der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

A16. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

▼M5

A17. In SIC-25 *Ertragssteuern – Änderungen des steuerlichen Status eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner* wird der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

A18. In SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen* wird der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 31 Dezember 2001 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

A19. In SIC-31 *Erträge - Tausch von Werbeleistungen* wird der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 31 Dezember 2001 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

A20. In IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird die Definition der International Financial Reporting Standards im Anhang A wie folgt geändert:

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Standards und Interpretationen, die vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedet wurden. Sie bestehen aus:

(a) International Financial Reporting Standards;

(b) International Accounting Standards;

sowie

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

A21. Die Rubrik des IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird wie folgt geändert:

International Financial Reporting Standard 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* (IFRS 1) ist in den Paragraphen 1-47 sowie in den Anhängen A-C festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. **Fett gedruckte** Paragraphen bestimmen die zentralen Grundsätze. Im Anhang A definierte Begriffe werden bei erstmaligem Erscheinen in einem Standard *kursiv* gedruckt. Definitionen anderer Begriffe sind im Glossar der International Financial Reporting Standards enthalten. IFRS 1 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für Schlussfolgerungen, dem *Vorwort zu den International Financial Reporting Standards* und *dem Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* zu betrachten. IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und für die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

A22. Die Rubriken aller anderen International Accounting Standards werden durch eine neue Rubrik in folgender Form ersetzt:

International Accounting Standard X Titel in Worten (IAS X) ist in den Paragraphen 1-000 [sowie in den Anhängen A-C] (*) festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig, behalten jedoch das IASC-Format des Standards, mit dem dieser durch den IASB verabschiedet wurde. IAS X ist in Verbindung mit [seiner Zielsetzung, den Grundlagen für Schlussfolgerungen] (**), dem *Vorwort zu den International Financial Reporting Standards* unddem *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* zu betrachten. IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und für die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

(*) betrifft nur diejenigen Anhänge, die zum Standard gehören.

(**) betrifft nur Fälle, in denen der Standard eine Zielsetzung enthält oder mit einer Grundlage für Schlussfolgerungen geliefert wird.

A23. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003 werden Hinweise auf die derzeit gültige Fassung von IAS 8 *Perio-*

▼M5

denergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* geändert.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 10

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2
Definitionen	3-7
Ansatz und Bewertung	8-13
Berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	8-9
Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	10-11
Dividenden	12-13
Unternehmensfortführung	14-16
Angaben	17-22
Zeitpunkt der Freigabe zur Veröffentlichung	17-18
Aktualisierung der Angaben über Gegebenheiten am Bilanzstichtag	19-20
Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	21-22
Zeitpunkt des Inkrafttretens	23
Rücknahme von IAS 10 (überarbeitet 1999)	24

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 10 (überarbeitet 1999) *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung dieses Standards ist folgendes zu regeln:

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

   und

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

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

ANWENDUNGSBEREICH

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

DEFINITIONEN

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

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

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

   und

▼M5

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

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

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

Beispiel

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

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

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

Beispiel

Am 18. März 20X2 gibt das Management den Abschluss zur Weitergabe an den Aufsichtsrat frei. Der Aufsichtsrat besteht ausschließlich aus Personen, die keine Vorstandsmitglieder sind, und kann Arbeitnehmervertreter und andere externe Interessenvertreter einschließen. Der Aufsichtsrat genehmigt den Abschluss am 26. März 20X2. Der Abschluss wird den Anteilseignern und anderen Personen am 1. April 20X2 zugänglich gemacht. Die Anteilseigner genehmigen den Abschluss auf ihrer Jahresversammlung am 15. Mai 20X2 und der Abschluss wird dann am 17. Mai 20X2 bei einer Aufsichtsbehörde eingereicht.

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

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

ANSATZ UND BEWERTUNG

Berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

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

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

   (a) die Beilegung eines gerichtlichen Verfahrens nach dem Bilanzstichtag, womit bestätigt wird, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag hatte. Jede zuvor angesetzte

▼M5

Rückstellung in Bezug auf dieses gerichtliche Verfahren wird vom Unternehmen in Übereinstimmung mit IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* angepasst oder eine neue Rückstellung wird angesetzt. Das Unternehmen gibt nicht bloß eine Eventualschuld an, weil die Beilegung zusätzliche substanzielle Hinweise liefert, die gemäß Paragraph 16 des IAS 37 berücksichtigt werden.

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

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

und

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

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

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

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

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

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

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

Dividenden

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

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

UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG

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

▼M5

15. Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Bilanzstichtag kann auf die Notwendigkeit der Untersuchung hinweisen, ob es angemessen ist, den Abschluss weiterhin unter der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen. Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nicht länger angemessen, ist die Auswirkung so durchgreifend, dass dieser Standard eine fundamentale Änderung der grundlegenden Rechnungslegungsprämisse fordert und nicht lediglich die Anpassung der im Rahmen der ursprünglich unterstellten Prämisse der Rechnungslegung erfassten Beträge.

16. IAS 1 spezifiziert die geforderten Angaben, wenn:

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

oder

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

ANGABEN

Zeitpunkt der Freigabe zur Veröffentlichung

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

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

Aktualisierung der Angaben über Gegebenheiten am Bilanzstichtag

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

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

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

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

(a) die Art des Ereignisses;

und

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

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

(a) ein umfangreicher Unternehmenszusammenschluss nach dem Bilanzstichtag (IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfordert in solchen Fällen besondere Angaben) oder die Veräußerung eines umfangreichen Tochterunternehmens;

▼M5

(b) Bekanntgabe eines Plans für die Aufgabe von Geschäftsbereichen, Veräußerung von Vermögenswerten oder Begleichung von Schulden im Zuge der Aufgabe von Geschäftsbereichen oder der Abschluss verbindlicher Vereinbarungen, um solche Vermögenswerte zu veräußern oder solche Schulden zu begleichen (siehe IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen*);

(c) umfangreiche Einkäufe und Veräußerungen von Vermögenswerten oder Enteignung von umfangreichen Vermögenswerten durch die öffentliche Hand;

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

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

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

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

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

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

und

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON IAS 10 (ÜBERARBEITET 1999)

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

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Berichtsperiode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. In IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* wird der Paragraph 97 wie folgt geändert:

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 sie wesentlich sind und deren unterlassene Angabe die wirtschaftliche Entscheidung beeinflussen könnte, die Adressaten auf der Grundlage des Abschlusses treffen (siehe IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*).

A2. In IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen* wird der Paragraph 32 wie folgt geändert:

32. Der Abgang von Vermögenswerten, die Tilgung von Schulden und die bindenden Verkaufsverträge, auf die im vorhergehenden Paragraphen Bezug genommen wurde, können zeitgleich mit dem die erstmalige Angabe auslösenden Ereignis oder innerhalb der Berichtsperiode, in der das die erstmalige Angabe auslösende Ereignis eintritt, oder in einer späteren Berichtsperiode eintreten. Wurden einige der Vermögenswerte, die dem aufzugebenden Geschäftsbereich zuzurechnen sind, bereits verkauft oder sind diese Vermögenswerte Gegenstand eines oder mehrerer bindender Verkaufsverträge, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung durch das Verwaltungsorgan eingegangen wurden, so enthält dieser Abschluss gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* die nach Paragraph 31 erforderlichen Angaben, wenn die Ereignisse wesentlich sind und deren unterlassene Angabe die wirtschaftliche Entscheidung beeinflussen könnte, die Adressaten auf der Grundlage des Abschlusses treffen.

A3. In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* werden Paragraph 18 der Einführung und Paragraph 75 wie folgt geändert und Paragraph 96 gestrichen:

18. Der Standard definiert eine Eventualschuld als:

(a) …

75. Allein durch einen Restrukturierungsbeschluss des Managements oder eines Aufsichtsorgans vor dem Bilanzstichtag entsteht noch keine faktische Verpflichtung zum Bilanzstichtag, sofern das Unternehmen nicht vor dem Bilanzstichtag:

(a) mit der Umsetzung des Restrukturierungsplans begonnen hat;

oder

(b) den Betroffenen gegenüber die Hauptpunkte des Restrukturierungsplans ausreichend detailliert mitgeteilt hat, um in diesen eine gerechtfertigte Erwartung zu wecken, dass die Restrukturierung von dem Unternehmen durchgeführt wird.

Wenn ein Unternehmen mit der Umsetzung eines Restrukturierungsplans erst nach dem Bilanzstichtag beginnt oder den Betroffenen die Hauptpunkte erst nach dem Bilanzstichtag ankündigt, ist eine Angabe gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* erforderlich, sofern die Restrukturierung wesentlich und deren unterlassene Angabe die wirtschaftliche Entscheidung beeinflussen könnte, die Adressaten auf der Grundlage des Abschlusses treffen.

96. [gestrichen]

A4. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003 anzuwenden sind, sind die Verweise auf die aktuelle Fassung des IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* geändert worden.

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 11

(ÜBERARBEITET 1993)

Fertigungsaufträge

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt den vom Board im März 1978 genehmigten IAS 11, Bilanzierung von Fertigungsaufträgen. Der überarbeitete Standard war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Im Mai 1999 änderte IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, den Paragraph 45. 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.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-2
Definitionen	3-6
Zusammenfassung und Segmentierung von Fertigungsaufträgen	7-10
Auftragserlöse	11-15
Auftragskosten	16-21
Erfassung von Auftragserlösen und Auftragskosten	22-35
Erfassung erwarteter Verluste	36-37
Veränderungen von Schätzungen	38
Angaben	39-45
Zeitpunkt des Inkrafttretens	46

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

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

ANWENDUNGSBEREICH

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

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

DEFINITIONEN

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

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

▼B

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

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

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

5. Im Sinne dieses Standards umfassen die Fertigungsaufträge:

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

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

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

ZUSAMMENFASSUNG UND SEGMENTIERUNG VON FERTIGUNGSAUFTRÄGEN

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

8. **Umfasst ein Vertrag mehrere Einzelleistungen, so ist jede Leistung als eigener Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn:**

   (a) **getrennte Angebote für jede Einzelleistung unterbreitet wurden;**

   (b) **über jede Einzelleistung separat verhandelt wurde und der Auftragnehmer sowie der Kunde die Vertragsbestandteile, die jede einzelne Leistung betreffen, separat akzeptieren oder ablehnen konnten; und**

   (c) **Kosten und Erlöse jeder einzelnen vertraglichen Leistung getrennt ermittelt werden können.**

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

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

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

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

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

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

▼B

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

AUFTRAGSERLÖSE

11. **Die Auftragserlöse umfassen:**

(a) **den ursprünglich im Vertrag vereinbarten Erlös; und**

(b) **Zahlungen für Abweichungen im Gesamtwerk, Nachforderungen für Kosten, die im Preis nicht kalkuliert waren, und Prämien,**

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

(ii) **soweit sie verlässlich ermittelt werden können.**

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

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

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

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

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

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

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

(b) wenn dieser Erlös verlässlich ermittelt werden kann.

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

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

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

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

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

(b) der Betrag der Prämie verlässlich bewertet werden kann.

AUFTRAGSKOSTEN

16. **Die Auftragskosten umfassen:**

(a) **die direkten Kosten in Verbindung mit dem bestimmten Vertrag;**

▼B

(b) **alle indirekten und allgemein dem Vertrag zurechenbaren Kosten; und**

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

17. Die mit einem einzelnen Vertrag direkt zusammenhängenden Kosten umfassen:

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

(b) Kosten für Fertigungsmaterial;

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

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

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

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

(g) die geschätzten Kosten für Nachbesserung und Garantieleistungen einschließlich erwartetem Gewährleistungsaufwand; und

(h) Nachforderungen Dritter.

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

18. Die indirekten und allgemein der Vertragserfüllung zurechenbaren Kosten umfassen:

(a) Versicherungsprämien;

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

(c) Fertigungsgemeinkosten.

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

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

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

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

(b) Vertriebskosten;

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

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

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

▼B

ERFASSUNG VON AUFTRAGSERLÖSEN UND AUFTRAGSKOSTEN

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

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

    (a) **Die gesamten Auftragserlöse können verlässlich bewertet werden;**

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

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

    (d) **die dem Vertrag zurechenbaren Kosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden, so dass die bislang entstandenen Kosten mit früheren Schätzungen verglichen werden können.**

24. **Im Falle eines Kostenzuschlagsvertrages kann das Ergebnis eines Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:**

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

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

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

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

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

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

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

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

    (b) die zu erbringende Gegenleistung festlegt; und

    (c) Art und Bedingungen der Erfüllung festlegt.

▼B

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

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

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

(b) eine Begutachtung der erbrachten Leistung; oder

(c) die Vollendung eines physischen Teiles des Vertragswerkes.

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

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

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

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

32. **Sofern das Ergebnis eines Fertigungsauftrages nicht verlässlich geschätzt werden kann:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

35. **Wenn die Unsicherheiten, die eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Auftrages behinderten, nicht länger bestehen, sind**

▼B

die zu dem Fertigungsauftrag gehörigen Erträge und Aufwendungen gemäß Paragraph 22 statt gemäß Paragraph 32 zu erfassen.

ERFASSUNG ERWARTETER VERLUSTE

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

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

(a) ob mit der Auftragsarbeit bereits begonnen wurde;

(b) vom Fertigstellungsgrad der Auftragserfüllung; oder

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

VERÄNDERUNGEN VON SCHÄTZUNGEN

38. Die Gewinnrealisierungsmethode nach dem Fertigstellungsgrad wird auf kumulierter Basis in jeder Berichtsperiode auf die laufenden Schätzungen von Auftragserlösen und Auftragskosten angewandt. Daher wird der Effekt einer veränderten Schätzung der Auftragserlöse und Auftragskosten oder der Effekt einer veränderten Schätzung des Ergebnisses aus einem Auftrag als Änderung einer Schätzung behandelt (siehe IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden). Die veränderten Schätzungen gehen in die Berechnung des Betrages für Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode, in der die Änderung vorgenommen wurde, sowie der nachfolgenden Berichtsperioden ein.

ANGABEN

39. **Folgende Angaben sind erforderlich:**

(a) **die in der Berichtsperiode erfassten Auftragserlöse;**

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

(c) **die Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades laufender Projekte.**

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

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

(b) **den Betrag erhaltener Anzahlungen; und**

(c) **den Betrag von Einbehalten.**

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

42. **Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:**

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

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

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

(a) der angefallenen Kosten plus ausgewiesenen Gewinnen; abzüglich

(b) der Summe der ausgewiesenen Verluste und der Teilabrechnungen

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

▼B

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

(a) der angefallenen Kosten plus ausgewiesenen Gewinnen; abzüglich

(b) der Summe der ausgewiesenen Verluste und der Teilabrechnungen

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

45. Gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, gibt das Unternehmen alle Eventualschulden und Eventualforderungen an. Diese können beispielsweise aus Gewährleistungskosten, Nachforderungen, Vertragsstrafen oder möglichen Verlusten erwachsen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 12

(ÜBERARBEITET 2000)

Ertragsteuern

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt den IAS 12, Bilanzierung von Ertragsteuern, welcher 1994 in einer umgegliederten Fassung vom Board genehmigt worden ist. Der überarbeitete Standard war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Im Mai 1999 änderte IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, den Paragraph 88. 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.

Im April 2000 wurden die Paragraphen 20, 62(a), 64 und der Anhang A sowie die Paragraphen A10, A11 und B8 an die entsprechenden Querverweise und Definitionen des verabschiedeten IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, angepasst.

Im Oktober 2000 hat der Board Änderungen des IAS 12 verabschiedet, wodurch die Paragraphen 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C und 91 hinzugefügt und die Paragraphen 3 und 50 gestrichen wurden. Die begrenzten Überarbeitungen legen die Bilanzierung der Ertragsteuern auf Dividenden fest. Der überarbeitete Text war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Die folgenden SIC Interpretationen beziehen sich auf IAS 12:

— SIC-21: Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten; und

— SIC-25: Ertragsteuern — Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner.

EINFÜHRUNG

Dieser Standard („IAS 12 (überarbeitet)“) ersetzt IAS 12, Bilanzierung von Ertragsteuern („der ursprüngliche IAS 12“). IAS 12 (überarbeitet) war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Die wichtigsten Änderungen gegenüber dem ursprünglichen IAS 12 sind wie folgt.

1. Nach dem ursprünglichen IAS 12 war ein Unternehmen verpflichtet, latente Steuern unter Verwendung entweder der Abgrenzungs-Methode oder der Verbindlichkeits-Methode, mitunter auch als „GuV-orientierte Verbindlichkeits-Methode“ bekannt, anzusetzen. IAS 12 (überarbeitet) untersagt die Abgrenzungs-Methode und fordert die Verwendung einer anderen Verbindlichkeits-Methode, die manchmal als bilanzorientierte Verbindlichkeits-Methode bezeichnet wird.

   Die GuV-orientierte Verbindlichkeits-Methode konzentriert sich auf zeitliche Ergebnisunterschiede, während die bilanzorientierte Verbindlichkeits-Methode sich auf temporäre Differenzen konzentriert. Zeitliche Ergebnisunterschiede sind Unterschiedsbeträge zwischen dem zu versteuernden Einkommen und dem handelsrechtlichen Periodenergebnis

▼B

(vor Ertragsteuern), die in einer Periode entstehen und sich in einer oder mehreren Folgeperioden umkehren. Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Steuerwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld und seinem (ihrem) Buchwert in der Bilanz. Der Steuerwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld ist der diesem Vermögenswert oder dieser Schuld für steuerliche Zwecke beizulegende Betrag.

Alle zeitlichen Ergebnisunterschiede sind temporäre Differenzen. Temporäre Differenzen entstehen darüber hinaus auch in folgenden Fällen, in denen keine zeitlichen Ergebnisunterschiede entstehen, auch wenn der ursprüngliche IAS 12 diese in der gleichen Weise wie Geschäftsvorfälle, bei denen zeitliche Ergebnisunterschiede entstehen, behandelt hat:

(a) Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Joint Ventures haben nicht ihre gesamten Gewinne an das Mutterunternehmen oder den Anteilseigner ausgeschüttet;

(b) Vermögenswerte wurden neubewertet, und es wurde für steuerliche Zwecke keine entsprechende Bewertungsanpassung durchgeführt; und

(c) die Anschaffungskosten bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbes werden den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden unter Bezugnahme auf die beizulegenden Zeitwerte zugewiesen, für steuerliche Zwecke wird jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung durchgeführt.

Außerdem gibt es einige temporäre Differenzen, die keine zeitlichen Ergebnisunterschiede darstellen, beispielsweise solche temporären Differenzen, die auftreten, wenn:

(a) nicht-monetäre Vermögenswerte und Schulden eines ausländischen Geschäftsbetriebes, der in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, zu historischen Wechselkursen umgerechnet werden;

(b) nicht-monetäre Vermögenswerte und Schulden gemäß IAS 29, Rechnungslegung in Hochinflationsländern, angepasst werden; oder

(c) der Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld sich bei erstmaligem Ansatz von dem anfänglichen Steuerwert unterscheidet.

2. Gemäß dem ursprünglichen IAS 12 war es einem Unternehmen gestattet, aktivische oder passivische latente Steuern nicht anzusetzen, wenn vernünftige substanzielle Hinweise dafür vorhanden waren, dass zeitliche Ergebnisunterschiede sich nicht innerhalb eines längeren Zeitraumes umkehren. Gemäß IAS 12 (überarbeitet) ist ein Unternehmen verpflichtet, eine latente Steuerschuld oder (unter bestimmten Bedingungen) einen latenten Steueranspruch für alle temporären Differenzen anzusetzen, Ausnahmen hiervon sind im Folgenden aufgeführt.

3. Gemäß dem ursprünglichen IAS 12 wurde Folgendes verlangt:

(a) aktivische latente Steuern aus zeitlichen Ergebnisunterschieden waren zu bilanzieren, wenn vernünftigerweise eine spätere Realisierung erwartet werden konnte; und

(b) aktivische latente Steuern infolge steuerlicher Verluste waren nur als Vermögenswert zu bilanzieren, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis in ausreichender Höhe vorhanden sein wird, damit der Steuervorteil dieses Verlustes realisiert werden kann. Gemäß dem ursprünglichen IAS 12 war es einem Unternehmen gestattet (jedoch nicht zwingend vorgeschrieben), den Ansatz des Vorteils aus steuerlichen Verlusten bis zur Periode der Realisierung aufzuschieben.

IAS 12 (überarbeitet) verlangt die Bilanzierung latenter Steueransprüche, wenn es wahrscheinlich ist, dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, das zur Realisierung des latenten Steueranspruches verwendet werden kann. Weist ein Unternehmen eine Historie steuerlicher Verluste auf, kann es latente Steueransprüche nur in dem Maße bilanzieren, in dem es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder überzeugende andere substanzielle Hinweise dafür vorliegen, dass in ausreichendem Umfang zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird.

4. IAS 12 (überarbeitet) untersagt als Ausnahme zu der im obigen Paragraph 2 beschriebenen generellen Anforderung den Ansatz von latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüchen hinsichtlich bestimmter Vermögenswerte oder Schulden, deren Buchwert sich beim erstmaligen Ansatz von dem anfänglichen Steuerwert unterscheidet. Da solche Fälle auch keine zeitlichen Ergebnisunterschiede verursachen,

▼B

führten sie auch nach dem ursprünglichen IAS 12 nicht zu latenten Steueransprüchen oder latenten Steuerschulden.

5. Der ursprüngliche IAS 12 verlangte den Ansatz von Steuerschulden auf thesaurierte Gewinne von Tochterunternehmen und assoziierten Unternehmen, es sei denn, es war vernünftigerweise anzunehmen, dass diese Gewinne nicht ausgeschüttet werden oder dass eine Gewinnausschüttung nicht zu einer Steuerschuld führen wird. Gemäß IAS 12 (überarbeitet) ist der Ansatz solcher latenten Steuerschulden (und solcher auf damit verbundene kumulative Währungsumrechnungsdifferenzen) in folgenden Fällen untersagt:

   (a) das Mutterunternehmen, der Anteilseigner oder das Partnerunternehmen ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Umkehrung der temporären Differenz zu steuern; und

   (b) es ist wahrscheinlich, dass die temporäre Differenz sich in absehbarer Zeit nicht umkehren wird.

   Wo dieses Verbot dazu führt, dass keine latenten Steuerschulden bilanziert wurden, verlangt IAS 12 (überarbeitet) von einem Unternehmen die Angabe der Summe des Betrages der betreffenden temporären Differenzen.

6. Der ursprüngliche IAS 12 bezog sich nicht ausdrücklich auf Bewertungsanpassungen hinsichtlich des beizulegenden Zeitwertes bei Unternehmenszusammenschlüssen. Solche Anpassungen verursachen temporäre Unterschiede, und gemäß IAS 12 (überarbeitet) wird von einem Unternehmen die Bilanzierung der entstehenden latenten Steuerschuld oder (unter Voraussetzung der Erfüllung der Wahrscheinlichkeitskriterien für den Ansatz) des latenten Steueranspruches mit entsprechenden Konsequenzen für die Bestimmung des Betrages des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des verbleibenden negativen Unterschiedbetrages verlangt. IAS 12 (überarbeitet) untersagt jedoch den Ansatz latenter Steuerschulden, die aus dem Geschäfts- oder Firmenwert selbst entstehen (falls die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes steuerlich nicht abzugsfähig ist) und latenter Steueransprüche aus einem verbleibenden negativen Unterschiedsbetrag, der als passivischer Abgrenzungsposten behandelt wird.

7. Gemäß dem ursprünglichen IAS 12 war es einem Unternehmen gestattet, aber es wurde nicht verlangt, eine latente Steuerschuld in Bezug auf Neubewertungen von Vermögenswerten zu bilanzieren. IAS 12 (überarbeitet) verlangt von einem Unternehmen die Bilanzierung einer latenten Steuerschuld in Bezug auf Neubewertungen von Vermögenswerten.

8. Die steuerlichen Konsequenzen der Realisierung des Buchwertes bestimmter Vermögenswerte oder Schulden können davon abhängen, auf welche Weise die Realisierung oder die Erfüllung der Verpflichtung erfolgte. So gilt beispielsweise Folgendes:

   (a) in bestimmten Ländern werden Veräußerungsgewinne nicht mit den gleichen Steuersätzen wie sonstiges zu versteuerndes Einkommen besteuert; und

   (b) in einigen Ländern ist der steuerlich abzugsfähige Betrag beim Verkauf eines Vermögenswertes höher als der über die Abschreibung abzugsfähige Betrag.

   Zu diesen Fällen fanden sich im ursprünglichen IAS 12 keine Leitlinien zur Bewertung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden. IAS 12 (überarbeitet) verlangt, dass die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche auf der Basis der steuerlichen Konsequenzen zu erfolgen hat, die sich aus der Art und Weise ergeben, in der das Unternehmen erwartungsgemäß den Buchwert seiner Vermögenswerte realisieren oder den Buchwert seiner Schulden erfüllen wird.

9. Im ursprünglichen IAS 12 fand sich keine explizite Bestimmung dazu, ob latente Steueransprüche und latente Steuerschulden abgezinst werden dürfen. IAS 12 (überarbeitet) untersagt eine Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden. Eine Änderung zu Paragraph 39(i) im IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, untersagt die Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden, die mit einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden. Bislang hatte Paragraph 39(i) des IAS 22 eine Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden, die sich infolge eines Unternehmenszusammenschlusses ergeben, weder untersagt noch verlangt.

10. Der ursprüngliche IAS 12 führte nicht aus, ob ein Unternehmen Steuerabgrenzungsposten als kurzfristige Vermögenswerte und Schulden oder als

▼B

langfristige Vermögenswerte und Schulden einzuordnen hat. IAS 12 (überarbeitet) verlangt, dass ein Unternehmen, welches zwischen kurzfristig und langfristig unterscheidet, latente Steueransprüche und latente Steuerschulden nicht als kurzfristige Vermögenswerte und Schulden eingruppieren darf.

11. Der ursprüngliche IAS 12 bestimmte, dass aktivische und passivische Steuerabgrenzungsposten saldiert werden können. IAS 12 (überarbeitet) schreibt strengere Voraussetzungen für die Saldierung vor, denen im Wesentlichen die Saldierungsvoraussetzungen für finanzielle Vermögenswerte und Schulden gemäß IAS 32, Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung, zu Grunde liegen.

12. Der ursprüngliche IAS 12 verlangte die Angabe einer Erläuterung der Relation zwischen Steueraufwand und handelsrechtlichem Periodenergebnis (vor Ertragsteuern), falls diese nicht durch die im Land des berichtenden Unternehmens gültigen Steuersätze erklärt wird. Gemäß IAS 12 (überarbeitet) hat diese Erläuterung in einer der beiden im Folgenden beschriebenen Formen zu erfolgen:

(i) eine Überleitungsrechnung zwischen Steueraufwand (Steuerertrag) und dem Produkt aus dem handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) und mit dem anzuwendenden Steuersatz (bzw. den anzuwendenden Steuersätzen); oder

(ii) eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz.

IAS 12 (überarbeitet) verlangt auch eine Erläuterung zu Änderungen im anzuwendenden Steuersatz (bzw. in den anzuwendenden Steuersätzen) im Vergleich zu der vorherigen Berichtsperiode.

13. Zu den neuen, von IAS 12 (überarbeitet) verlangten Angabepflichten gehören:

(a) in Bezug auf alle Arten von temporären Differenzen, von noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten und Steuergutschriften:

(i) der bilanzierte Betrag latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden; und

(ii) der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Betrag des latenten Steuerertrages oder Steueraufwandes, soweit sich dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge ergibt;

(b) in Bezug auf aufgegebene Geschäftsbereiche der Steueraufwand in Bezug auf:

(i) den Gewinn oder Verlust auf Grund der Aufgabe; und

(ii) den Gewinn oder Verlust der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches; und

(c) der Betrag eines latenten Steueranspruches und die Art des substanziellen Hinweises für dessen Ansatz, wenn:

(i) die Nutzung des latenten Steueranspruches von zukünftigen zu versteuernden Einkommen abhängig ist, welche höher sind als die aus der Umkehrung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen entstehenden Gewinne; und

(ii) das Unternehmen entweder in der laufenden Periode oder in der vorhergehenden Periode in dem Steuerrechtskreis, auf den sich die latenten Steueransprüche beziehen, einen Verlust erlitten hat.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-4
Definitionen	5-11
Steuerwert	7-11
Bilanzierung von tatsächlichen Steuerschulden und Steuererstattungsansprüchen	12-14
Bilanzierung von latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüchen	15-45

▼B

Zu versteuernde temporäre Differenzen	15-23
Unternehmenszusammenschlüsse	19
Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden	20
Geschäfts- und Firmenwert	21
Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld	22-23
Abzugsfähige temporäre Differenzen	24-33
Verbleibender negativer Unterschiedsbetrag	32
Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld	33
Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften	34-36
Erneute Beurteilung von nicht angesetzten latenten Steueransprüchen	37
Anteile an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an Joint Ventures	38-45
Bewertung	46-56
Ansatz tatsächlicher und latenter steuern	57-68
Gewinn- und Verlustrechnung	58-60
Posten, die unmittelbar dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden	61-65A
Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses	66-68
Darstellung	69-78
Steueransprüche und Steuerschulden	69-76
Saldierung	71-76
Steueraufwand	77-78
Der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnender Steueraufwand (Steuerertrag)	77
Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder -ansprüchen	78
Angaben	79-88
Zeitpunkt des Inkrafttretens	89-91

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

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

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

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

▼B

Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen die Bilanzierung der steuerlichen Konsequenzen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen grundsätzlich auf die gleiche Weise wie die Behandlung der Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse selbst. Demzufolge werden für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Für direkt im Eigenkapital erfasste Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse werden alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls direkt im Eigenkapital erfasst. Gleichermaßen beeinflusst der Ansatz latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden aus einem Unternehmenszusammenschluss den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages aus diesem Unternehmenszusammenschluss.

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

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Ertragsteuern anzuwenden.**

2. Für die Zwecke dieses Standards beinhalten Ertragsteuern alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage der steuerpflichtigen Einkommen. Ertragsteuern beinhalten auch Steuern wie Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture auf Grund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.

3. (gestrichen)

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

DEFINITIONEN

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

Das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) ist das Periodenergebnis vor Abzug des Steueraufwandes.

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

Der Steueraufwand (Steuerertrag) ist die Summe des Betrages aus tatsächlichen Steuern und latenten Steuern, die in die Ermittlung des Periodenergebnisses eingeht.

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

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

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

(a) **abzugsfähigen temporären Differenzen;**

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

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

Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld in der Bilanz und seinem Steuerwert. Temporäre Differenzen können entweder:

(a) **zu versteuernde temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der**

▼B

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder der Schuld erfüllt wird; oder

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

Der Steuerwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld ist der diesem Vermögenswert oder dieser Schuld für steuerliche Zwecke beizulegende Betrag.

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

Steuerwert

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

Beispiele

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

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

3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen haben einen Buchwert von 100. Der damit verbundene Erlös wurde bereits in das zu versteuernde Einkommen (den steuerlichen Verlust) einbezogen. Der Steuerwert der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beträgt 100.

4. Dividendenforderungen von einem Tochterunternehmen haben einen Buchwert von 100. Die Dividenden sind nicht zu versteuern. Dem Grunde nach ist der gesamte Buchwert des Vermögenswertes von dem zufließenden wirtschaftlichen Nutzen abzugsfähig. Folglich beträgt der Steuerwert der Dividendenforderungen 100 ([1]).

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

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

Beispiele

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

2. Kurzfristige Schulden schließen vorausbezahlte Zinserlöse mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Zinserlös

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

▼B

wurde bei Zufluss besteuert. Der Steuerwert der vorausbezahlten Zinsen ist Null.

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

4. Kurzfristige Schulden schließen passivierte Geldbußen und -strafen mit einem Buchwert von 100 ein. Geldbußen und -strafen sind steuerlich nicht abzugsfähig. Der Steuerwert der passivierten Geldbußen und -strafen beträgt 100 ([1]).

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

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

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

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

BILANZIERUNG VON TATSÄCHLICHEN STEUERSCHULDEN UND STEUERERSTATTUNGSANSPRÜCHEN

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

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

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

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

▼B

BILANZIERUNG VON LATENTEN STEUERSCHULDEN UND LATENTEN STEUERANSPRÜCHEN

Zu versteuernde temporäre Differenzen

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

(a) **einem Geschäfts- oder Firmenwert, für den eine Abschreibung steuerlich nicht absetzbar ist; oder**

(b) **dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, welcher:**

(i) **kein Unternehmenszusammenschluss ist; und**

(ii) **zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.**

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

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

Beispiel

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

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

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

(a) Zinserlöse werden im handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) auf Grundlage einer zeitlichen Abgrenzung erfasst, sie können jedoch gemäß einigen Steuergesetzgebungen zum Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlung als zu versteuerndes Ergebnis behandelt werden. Der Steuerwert aller derartigen in der Bilanz angesetzten Forderungen ist Null, weil die Erlöse das zu versteuernde Einkommen erst mit Erhalt der Zahlung beeinflussen;

(b) die zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlustes) verwendete Abschreibung kann sich von der zur

▼B

Ermittlung des handelsrechtlichen Periodenergebnisses (vor Ertragsteuern) verwendeten unterscheiden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Vermögenswertes und seinem Steuerwert, der sich aus den ursprünglichen Anschaffungskosten des Vermögenswertes minus aller von den Steuerbehörden zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnis der laufenden und für frühere Perioden zugelassenen Abschreibungen auf diesen Vermögenswert berechnet. Eine zu versteuernde temporäre Differenz entsteht und erzeugt eine latente Steuerschuld, wenn die steuerliche Abschreibungsrate über der berichteten Abschreibung liegt (falls die steuerliche Abschreibung langsamer ist als die berichtete, entsteht ein abzugsfähige temporäre Differenz, die zu einem latenten Steueranspruch führt); und

(c) Entwicklungskosten können bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Periodenergebnisses (vor Ertragsteuern) zunächst aktiviert und in zukünftigen Perioden abgeschrieben werden, bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses werden sie jedoch in der Periode, in der sie anfallen, in Abzug gebracht. Solche Entwicklungskosten haben einen Steuerwert von Null, da sie bereits vom zu versteuernden Ergebnis in Abzug gebracht wurden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Entwicklungskosten und seinem Steuerwert von Null.

18. Temporäre Differenzen entstehen ebenfalls, wenn:

(a) die Anschaffungskosten bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbes den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten oder Schulden unter Bezugnahme auf deren beizulegende Werte zugewiesen werden, jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung für Steuerzwecke erfolgt (siehe Paragraph 19);

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

(c) ein Geschäfts- oder Firmenwert oder ein verbleibender negativer Unterschiedsbetrag bei einer Konsolidierung entsteht (siehe Paragraphen 21 und 32);

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

(e) der Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Joint Ventures sich verändert hat, sodass er sich vom Steuerwert der Anteile unterscheidet (siehe Paragraphen 38 bis 45).

Unternehmenszusammenschlüsse

19. Bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbes werden die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten oder Schulden entsprechend ihrer beizulegenden Zeitwerte zum Zeitpunkt der Transaktion zugewiesen. Temporäre Differenzen entstehen, wenn die Steuerwerte der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte oder Schulden vom Unternehmenszusammenschluss nicht oder anders beeinflusst werden. Wenn beispielsweise der Buchwert eines Vermögenswertes auf seinen beizulegenden Zeitwert erhöht wird, der Steuerwert des Vermögenswertes jedoch weiterhin dem Betrag der Anschaffungskosten des Vorbesitzers entspricht, führt dies zu einer zu versteuernden temporären Differenz bzw. zu einer latenten Steuerschuld. Die sich ergebende latente Steuerschuld beeinflusst den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66).

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden

20. Die International Accounting Standards gestatten die Bilanzierung von bestimmten Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert oder deren Neubewertung (siehe zum Beispiel IAS 16, Sachanlagen, IAS 38, immaterielle Vermögenswerte, IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung und IAS 40, als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien). In manchen Steuergesetzgebungen beeinflusst die Neubewertung oder eine andere Anpassung eines Vermögenswertes auf den beizulegenden Zeitwert das zu versteuernde Ergebnis der Berichtsperiode. Als Folge davon wird der Steuerwert des Vermögenswertes berichtigt, und es erwachsen keine temporären Unterschiede. In anderen Steuergesetzge-

▼B

bungen beeinflusst die Neubewertung oder Anpassung eines Vermögenswertes nicht das zu versteuernde Ergebnis der Periode der Neubewertung oder der Anpassung, und demzufolge wird der Steuerwert des Vermögenswertes nicht berichtigt. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwertes zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen und der Betrag, der für Steuerzwecke abzugsfähig ist, wird von dem des wirtschaftlichen Nutzens abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines neubewerteten Vermögenswertes und seinem Steuerwert ist ein temporärer Unterschied und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch. Dies trifft auch zu, wenn:

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

(b) eine Verschiebung der Steuer auf Veräußerungsgewinne erfolgt, wenn die Erträge aus dem Verkauf des Vermögenswertes in ähnliche Vermögenswerte wieder angelegt werden. In solchen Fällen wird die Steuerzahlung endgültig beim Verkauf oder der Verwendung der ähnlichen Vermögenswerte fällig.

Geschäfts- oder Firmenwert

21. Unter Geschäfts- oder Firmenwert versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten eines Unternehmenserwerbes und dem Anteil des Erwerbers an den beizulegenden Zeitwerten der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden. Viele Steuerbehörden gestatten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses keine Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert als abzugsfähigen betrieblichen Aufwand. Außerdem sind die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwertes nach solchen Gesetzgebungen häufig nicht abzugsfähig, wenn ein Tochterunternehmen sein zugrunde liegendes Geschäft veräußert. Bei dieser Rechtslage hat der Geschäfts- oder Firmenwert einen Steuerwert von Null. Jeglicher Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes und seinem Steuerwert von Null ist eine zu versteuernde temporäre Differenz. Dieser Standard erlaubt jedoch nicht den Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld, weil es sich beim Geschäfts- oder Firmenwert um eine Residualgröße handelt und der Ansatz der latenten Steuerschuld wiederum eine Erhöhung des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes zur Folge hätte.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld

22. Beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld kann ein temporärer Unterschied entstehen, beispielsweise, wenn der Betrag der Anschaffungskosten eines Vermögenswertes teilweise oder insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig ist. Die Bilanzierungsmethode für einen derartigen temporären Unterschied hängt von der Art des Geschäftsvorfalles ab, welcher dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswertes zu Grunde lag:

(a) bei einem Unternehmenszusammenschluss bilanziert ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche, und dies beeinflusst die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages (siehe Paragraph 19);

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

(c) falls es sich bei dem Geschäftsvorfall nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt und weder das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden, würde ein Unternehmen, falls keine Befreiung gemäß den Paragraphen 15 und 24 möglich ist, die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche bilanzieren und den Buchwert des Vermögenswertes oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrages berichtigen. Ein Abschluss würde jedoch durch solche Berichtigungen unklarer. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard einem Unternehmen keine Bilanzierung der sich ergebenden latenten Steuerschuld oder des sich ergebenden latenten Steueranspruches, weder beim erstmaligen Ansatz noch später (siehe das Beispiel

▼B

auf der nächsten Seite). Außerdem berücksichtigt ein Unternehmen auch keine späteren Änderungen der nicht erfassten latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche infolge der Abschreibung des Vermögenswertes.

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

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 22(c)

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

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

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

Abzugsfähige temporäre Differenzen

24. **Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann, es sei denn, der latente Steueranspruch stammt aus:**

(a) **einem verbleibenden negativen Unterschiedsbetrag, der gemäß IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, als passivischer Abgrenzungsposten behandelt wird; oder**

(b) **dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld zu einem Geschäftsvorfall, der:**

(i) **kein Unternehmenszusammenschluss ist; und**

(ii) **zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.**

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

25. Definitionsgemäß wird bei der Bilanzierung einer Schuld angenommen, dass deren Buchwert in zukünftigen Perioden durch einen Abfluss von wirtschaftlich relevanten Unternehmensressourcen erfüllt wird. Beim Abfluss der Ressourcen vom Unternehmen können alle Beträge oder ein Teil davon bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses einer Periode abzugsfähig sein, die der Passivierung der Schuld zeitlich nachgelagert ist. In solchen Fällen besteht ein temporärer Unterschied zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrem Steuerwert. Dementsprechend entsteht ein latenter Steueranspruch im Hinblick auf die in zukünftigen Perioden erstattungsfähigen Ertragsteuern, wenn dieser Teil der Schuld bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses abzugsfähig ist. Ist analog der Buchwert eines Vermögenswertes geringer

▼B

als sein Steuerwert, entsteht aus dem Unterschiedsbetrag ein latenter Steueranspruch in Bezug auf die in zukünftigen Perioden erstattungsfähigen Ertragsteuern.

Beispiel

Ein Unternehmen bilanziert eine Schuld von 100 für zurückgestellte Gewährleistungskosten hinsichtlich eines Produktes. Die Gewährleistungskosten für dieses Produkt sind für steuerliche Zwecke erst zu dem Zeitpunkt abzugsfähig, an dem das Unternehmen Gewährleistungsverpflichtungen zahlt. Der Steuersatz beträgt 25 %.

Der Steuerwert der Schuld ist Null (Buchwert von 100 abzüglich des Betrages, der im Hinblick auf die Schulden in zukünftigen Perioden steuerlich abzugsfähig ist). Mit der Erfüllung der Schuld zu ihrem Buchwert verringert das Unternehmen sein zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis um einen Betrag von 100 und verringert folglich seine zukünftigen Steuerzahlungen um 25 (25 % von 100). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert von 100 und dem Steuerwert von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz von 100. Daher bilanziert das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 25 (25 % von 100), vorausgesetzt, es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen in zukünftigen Perioden ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis erwirtschaftet, um aus der Verringerung der Steuerzahlungen einen Vorteil zu ziehen.

26. Im Folgenden sind Beispiele von abzugsfähigen temporären Differenzen aufgeführt, die latente Steueransprüche zur Folge haben:

(a) Kosten der betrieblichen Altersversorgung können bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Periodenergebnisses (vor Ertragsteuern) entsprechend der Leistungserbringung durch den Arbeitnehmer in Abzug gebracht werden, der Abzug zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses ist hingegen erst zulässig, wenn die Beiträge vom Unternehmen in einen Pensionsfonds eingezahlt werden oder wenn betriebliche Altersversorgungsleistungen vom Unternehmen bezahlt werden. Es besteht eine temporäre Differenz zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrem Steuerwert, wobei der Steuerwert der Schuld im Regelfall Null ist. Eine derartige abzugsfähige temporärer Differenz hat einen latenten Steueranspruch zur Folge, da die Verminderung des zu versteuernden Einkommens durch die Bezahlung von Beiträgen oder Versorgungsleistungen für das Unternehmen einen Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen bedeutet;

(b) Forschungskosten werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Periodenergebnisses (vor Ertragsteuern) erfasst, der Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) ist möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Steuerwert der Forschungskosten als dem Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt wird, und dem Buchwert von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat;

(c) bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbes werden die Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes den bilanzierten Vermögenswerten und Schulden entsprechend ihrer beizulegenden Zeitwerte zum Zeitpunkt der Transaktion zugewiesen. Wird eine Schuld bei einem Unternehmenserwerb bilanziert, die damit verbundenen Kosten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses aber erst in einer späteren Periode in Abzug gebracht, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ein latenter Steueranspruch entsteht ebenfalls, wenn der beizulegende Zeitwert eines erworbenen identifizierbaren Vermögenswertes geringer als sein Steuerwert ist. In beiden Fällen beeinflusst der sich ergebende latente Steueranspruch den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66); und

(d) bestimmte Vermögenswerte können zum beizulegenden Zeitwert bilanziert oder neubewertet sein, ohne dass eine entsprechende Bewertungsanpassung für steuerliche Zwecke durchgeführt wird (siehe Paragraph 20). Es entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, wenn der Steuerwert des Vermögenswertes seinen Buchwert übersteigt.

27. Die Umkehrung abzugsfähiger temporärer Differenzen führt zu Abzügen bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses zukünftiger Perioden. Der wirtschaftliche Nutzen in der Form von verminderten

▼B

Steuerzahlungen fließt dem Unternehmen allerdings nur dann zu, wenn es ausreichende zu versteuernde Ergebnisse erzielt, gegen die die Abzüge saldiert werden können. Daher bilanziert ein Unternehmen latente Steueransprüche nur, wenn es wahrscheinlich ist, dass zu versteuernde Ergebnisse zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können.

28. Es ist wahrscheinlich, dass zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das ein abzugsfähiger temporäre Differenz verwendet werden kann, wenn ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vorhanden sind, deren Umkehrung erwartet wird:

(a) in der gleichen Periode wie die erwartete Umkehrung der abzugsfähigen temporären Differenz; oder

(b) in Perioden, in die steuerliche Verluste aus dem latenten Steueranspruch zurückgetragen oder vorgetragen werden können.

In solchen Fällen wird der latente Steueranspruch in der Periode, in der die abzugsfähigen temporären Unterschiede entstehen, bilanziert.

29. Liegen keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vor, wird der latente Steueranspruch bilanziert, soweit:

(a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Umkehrung der abzugsfähigen temporären Differenz (oder in den Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurückgetragen oder vorgetragen werden kann) zur Verfügung stehen werden. Bei der Einschätzung, ob ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in zukünftigen Perioden zur Verfügung stehen wird, lässt ein Unternehmen zu versteuernde Beträge außer Acht, die sich aus dem in zukünftigen Perioden erwarteten Entstehen von abzugsfähigen temporären Differenzen ergeben, weil der latente Steueranspruch aus diesen abzugsfähigen temporären Differenzen seinerseits zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis voraussetzt, um genutzt zu werden; oder

(b) es bieten sich dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Erzeugung von zu versteuerndem Ergebnis in geeigneten Perioden.

30. Steuergestaltungsmöglichkeiten sind Aktionen, die das Unternehmen ergreifen würde, um zu versteuerndes Ergebnis in einer bestimmten Periode zu erzeugen oder zu erhöhen, bevor ein steuerlicher Verlust- oder Gewinnvortrag verfällt. Beispielsweise kann nach manchen Steuergesetzgebungen das zu versteuernde Ergebnis wie folgt erzeugt oder erhöht werden:

(a) durch Wahl der Besteuerung von Zinserträgen entweder auf der Grundlage des Zuflussprinzips oder der Abgrenzung als ausstehende Forderung;

(b) durch ein Hinausschieben von bestimmten zulässigen Abzügen vom zu versteuernden Ergebnis;

(c) durch Verkauf und möglicherweise Leaseback von Vermögenswerten, die einen Wertzuwachs erfahren haben, für die aber der Steuerwert noch nicht berichtigt wurde, um diesen Wertzuwachs zu erfassen; und

(d) durch Verkauf eines Vermögenswertes, der steuerfreies Ergebnis erzeugt (wie, nach manchen Steuergesetzgebungen möglich, einer Staatsobligation), damit ein anderer Vermögenswert gekauft werden kann, der zu versteuerndes Ergebnis erzeugt.

Wenn durch die Ausnutzung von Steuergestaltungsmöglichkeiten zu versteuerndes Ergebnis von einer späteren Periode in eine frühere Periode vorgezogen wird, hängt die Verwertung eines steuerlichen Verlust- oder Gewinnvortrages noch vom Vorhandensein zukünftiger zu versteuernder Ergebnisse ab, welche aus anderen Quellen als aus zukünftig noch entstehenden temporären Differenzen stammen.

31. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Folge von Verlusten auf, so hat es die Anwendungsleitlinien der Paragraphen 35 und 36 zu beachten.

Verbleibender negativer Unterschiedsbetrag

32. Dieser Standard gestattet nicht den Ansatz eines latenten Steueranspruches aus abzugsfähigen temporären Differenzen in Verbindung mit einem verbleibenden negativem Unterschiedsbetrag, der gemäß IAS 22, Unter-

▼B

nehmenszusammenschlüsse, als passivischer Abgrenzungsposten behandelt wird, weil ein verbleibender negativer Unterschiedsbetrag eine Residualgröße darstellt und der Ansatz des latenten Steueranspruches den Buchwert des verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages erhöhen würde.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld

33. Ein Fall eines latenten Steueranspruches aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes liegt vor, wenn eine nicht zu versteuernde Zuwendung der öffentlichen Hand hinsichtlich eines Vermögenswertes bei der Bestimmung des Buchwertes des Vermögenswertes in Abzug gebracht wird, jedoch für steuerliche Zwecke nicht von dem abschreibungsfähigen Betrag (anders gesagt: dem Steuerwert) des Vermögenswertes abgezogen wird; der Buchwert des Vermögenswertes ist geringer als sein Steuerwert, und dies führt zu einem abzugsfähigen temporären Unterschied. Zuwendungen der öffentlichen Hand dürfen ebenfalls als passivischer Abgrenzungsposten angesetzt werden. In diesem Fall ergibt der Unterschiedsbetrag zwischen dem passivischen Abgrenzungsposten und seinem Steuerwert von Null einen abzugsfähigen temporären Unterschied. Unabhängig von der vom Unternehmen gewählten Darstellungsmethode darf das Unternehmen den sich ergebenden latenten Steueranspruch auf Grund der im Paragraph 22 aufgeführten Begründung nicht bilanzieren.

Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften

34. **Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können**.

35. Die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus Vorträgen noch nicht steuerlicher genutzter Verluste und Steuergutschriften sind die gleichen wie die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht zur Verfügung stehen wird. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Historie von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten oder ungenutzten Steuergutschriften nur in dem Maße bilanzieren, als es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder soweit überzeugende substanzielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die ungenutzten steuerlichen Verluste oder ungenutzten Steuergutschriften vom Unternehmen verwendet werden können. In solchen Fällen sind gemäß Paragraph 82 der Betrag des latenten Steueranspruches und die substanziellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, anzugeben.

36. Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das noch nicht genutzte steuerliche Verluste oder noch nicht genutzte Steuergutschriften verwendet werden können, sind von einem Unternehmen die folgenden Kriterien zu beachten:

(a) ob das Unternehmen ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt hat, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften vor ihrem Verfall verwendet werden können;

(b) ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verfallen;

(c) ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wiederauftreten; und

(d) ob dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten (siehe Paragraph 30) zur Verfügung stehen, die zu versteuerndes Ergebnis in der Periode erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

▼B

Der latente Steueranspruch wird in dem Umfang nicht bilanziert, in dem es unwahrscheinlich erscheint, dass zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Erneute Beurteilung von nicht angesetzten latenten Steueransprüchen

37. Ein Unternehmen hat zu jedem Bilanzstichtag nicht bilanzierte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen. Das Unternehmen setzt einen bislang nicht bilanzierten latenten Steueranspruch in dem Umfang an, in dem es wahrscheinlich geworden ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis die Realisierung des latenten Steueranspruches gestatten wird. Beispielsweise kann eine Verbesserung des Geschäftsumfeldes es wahrscheinlicher erscheinen lassen, dass das Unternehmen in der Lage sein wird, in der Zukunft ausreichend zu versteuerndes Ergebnis für den latenten Steueranspruch zu erzeugen, um die in den Paragraphen 24 oder 34 beschriebenen Ansatzkriterien zu erfüllen. Ein anderes Beispiel liegt vor, wenn ein Unternehmen latente Steueransprüche zum Zeitpunkt eines Unternehmenszusammenschlusses oder nachfolgend erneut beurteilt (siehe Paragraphen 67 und 68).

Anteile an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an Joint Ventures

38. Temporäre Differenzen entstehen, wenn der Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Joint Ventures (d. h. der Anteil des Mutterunternehmens oder des Anteilseigners am Reinvermögen des Tochterunternehmens, der Zweigniederlassung, des assoziierten Unternehmens oder des Unternehmens, an dem Anteile gehalten werden, einschließlich des Buchwertes eines Geschäfts- oder Firmenwertes) sich gegenüber dem Steuerwert der Anteile (welcher häufig gleich den Anschaffungskosten ist) unterschiedlich entwickelt. Solche Unterschiede können aus einer Reihe unterschiedlicher Umstände entstehen, beispielsweise:

(a) dem Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures;

(b) Änderungen der Wechselkurse, wenn ein Mutterunternehmen und sein Tochterunternehmen ihren jeweiligen Sitz in unterschiedlichen Ländern haben; und

(c) einer Verminderung des Buchwertes der Anteile an einem assoziierten Unternehmen auf seinen erzielbaren Betrag.

Im Konzernabschluss kann sich die temporäre Differenz von der temporären Differenz für die Anteile im Einzelabschluss des Mutterunternehmens unterscheiden, falls das Mutterunternehmen die Anteile in seinem Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten oder dem Neubewertungsbetrag bilanziert.

39. **Ein Unternehmen hat eine latente Steuerschuld für alle zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an Joint Ventures zu bilanzieren, ausgenommen in dem Umfang, in dem beide der im Folgenden beschriebenen Bedingungen erfüllt sind:**

(a) **das Mutterunternehmen, der Anteilseigner oder das Partnerunternehmen ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Umkehrung der temporären Differenz zu steuern; und**

(b) **es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht umkehren wird.**

40. Wenn ein Mutterunternehmen die Dividendenpolitik seines Tochterunternehmens beherrscht, ist es in der Lage, den Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenzen in Verbindung mit diesen Anteilen zu steuern (einschließlich der temporären Unterschiede, die nicht nur aus thesaurierten Gewinnen, sondern auch aus Unterschiedsbeträgen infolge von Währungsumrechnung resultieren). Außerdem wäre es häufig nicht praktikabel, den Betrag der Ertragsteuern zu bestimmen, der bei Umkehrung der temporären Differenz zahlbar wäre. Daher hat das Mutterunternehmen eine latente Steuerschuld nicht zu bilanzieren, wenn es bestimmt hat, dass diese Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. Die gleichen Überlegungen gelten für Anteile an Zweigniederlassungen.

▼B

41. Ein Unternehmen weist die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden eines ausländischen Geschäftsbetriebes, der in den Geschäftsbetrieb des berichtenden Unternehmens integriert ist, in seiner eigenen Währung aus (siehe IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse). Wird das zu versteuernde Ergebnis oder der steuerliche Verlust (und somit der Steuerwert seiner nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) des ausländischen Geschäftsbetriebes in der Fremdwährung ausgedrückt, so haben Änderungen der Wechselkurse temporäre Differenzen zur Folge. Weil sich solche temporären Differenzen auf die eigenen Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebes und nicht auf den Anteil des berichtenden Unternehmens an diesem ausländischen Geschäftsbetrieb beziehen, bilanziert das berichtende Unternehmen die sich ergebende latente Steuerschuld oder (unter Beachtung des Paragraphen 24) den latenten Steueranspruch. Die sich ergebende latente Steuer wird in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgswirksam erfasst (siehe Paragraph 58).

42. Ein Anteilseigner an einem assoziierten Unternehmen beherrscht dieses Unternehmen nicht und ist im Regelfall nicht in einer Position, dessen Dividendenpolitik zu bestimmen. Daher bilanziert ein Anteilseigner eine latente Steuerschuld aus einer zu versteuernden temporären Differenz in Verbindung mit seinem Anteil am assoziierten Unternehmen, falls nicht in einem Vertrag bestimmt ist, dass die Gewinne des assoziierten Unternehmens in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. In einigen Fällen ist ein Anteilseigner möglicherweise nicht in der Lage, den Betrag der Steuern zu ermitteln, die bei der Realisierung der Anschaffungskosten seiner Anteile an einem assoziierten Unternehmen fällig wären, er kann jedoch in solchen Fällen ermitteln, dass diese einem Mindestbetrag entsprechen oder ihn übersteigen. In solchen Fällen wird die latente Steuerschuld mit diesem Betrag bewertet.

43. Die zwischen den Parteien eines Joint Ventures getroffene Vereinbarung befasst sich im Regelfall mit der Gewinnaufteilung und der Festsetzung, ob Entscheidungen in diesen Angelegenheiten die einstimmige Zustimmung aller Partnerunternehmen oder einer festgelegten Mehrheit der Partnerunternehmen erfordern. Wenn das Partnerunternehmen die Gewinnaufteilung steuern kann und wenn es wahrscheinlich ist, dass die Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden, wird eine latente Steuerschuld nicht bilanziert.

44. **Ein Unternehmen hat einen latenten Steueranspruch für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures ausschließlich in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist:**

    (a) **dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehren wird; und**

    (b) **dass zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann.**

45. Bei der Entscheidung, ob ein latenter Steueranspruch für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit seinen Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie seinen Anteilen an Joint Ventures zu bilanzieren ist, hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 28 bis 31 beschriebenen Anwendungsleitlinien zu beachten.

BEWERTUNG

46. **Tatsächliche Ertragsteuerschulden (Ertragsteueransprüche) für die laufende Periode und für frühere Perioden sind mit dem Betrag zu bewerten, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden (eine Erstattung von den Steuerbehörden) erwartet wird; basierend auf Steuersätzen (und Steuervorschriften), die am Bilanzstichtag gelten oder in Kürze gelten werden.**

47. **Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind anhand der Steuersätze zu bewerten, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert wird oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die zum Bilanzstichtag gültig oder angekündigt sind.**

48. Tatsächliche und latente Steueransprüche und Steuerschulden sind im Regelfall anhand der Steuersätze (und Steuervorschriften) zu bewerten, die Gültigkeit haben. In manchen Steuergesetzgebungen hat die Ankündigung von Steuersätzen (und Steuervorschriften) durch die Regierung jedoch die materielle Wirkung einer tatsächlichen Inkraftsetzung. Die Inkraftsetzung kann erst mehrere Monate nach der

▼B

Ankündigung erfolgen. Unter diesen Umständen sind Steueransprüche und Steuerschulden auf der Grundlage des angekündigten Steuersatzes (und der angekündigten Steuervorschriften) zu bewerten.

49. Sind unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses anzuwenden, sind latente Steueransprüche und latente Steuerschulden mit den Durchschnittssätzen zu bewerten, deren Anwendung für das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) in den Perioden erwartet wird, in denen sich die temporären Unterschiede erwartetermaßen umkehren werden.

50. (gestrichen)

51. **Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche hat die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Bilanzstichtag erwartet, den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren oder seiner Schulden zu erfüllen.**

52. Gemäß manchen Steuergesetzgebungen kann die Art und Weise, in der ein Unternehmen den Buchwert eines Vermögenswertes realisiert oder den Buchwert einer Schuld erfüllt, entweder einen oder beide der folgenden Parameter beeinflussen:

(a) den anzuwendenden Steuersatz, wenn das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder den Buchwert der Schuld erfüllt; und

(b) den Steuerwert des Vermögenswertes (der Schuld).

In solchen Fällen misst ein Unternehmen latente Steuerschulden und latente Steueransprüche unter Anwendung des Steuersatzes und des Steuerwertes, die der erwarteten Art und Weise der Realisierung oder der Erfüllung entsprechen.

Beispiel A

Ein Vermögenswert hat einen Buchwert von 100 und einen Steuerwert von 60. Ein Steuersatz von 20 % wäre bei einem Verkauf des Vermögenswertes anwendbar, und ein Steuersatz von 30 % wäre bei anderen Erträgen anwendbar.

Das Unternehmen bilanziert eine latente Steuerschuld von 8 (20 % von 40), falls es erwartet, den Vermögenswert ohne weitere Nutzung zu verkaufen, und eine latente Steuerschuld von 12 (30 % von 40), falls es erwartet, den Vermögenswert zu behalten und durch seine Nutzung seinen Buchwert zu realisieren.

Beispiel B

Ein Vermögenswert mit Anschaffungskosten von 100 und einem Buchwert von 80 wird mit 150 neubewertet. Für steuerliche Zwecke erfolgt keine entsprechende Bewertungsanpassung. Die kumulierte Abschreibung für steuerliche Zwecke ist 30, und der Steuersatz beträgt 30%. Falls der Vermögenswert für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis einbezogen, die Verkaufserlöse, welche die Anschaffungskosten übersteigen, sind aber nicht zu versteuern.

Der Steuerwert des Vermögenswertes ist 70, und es liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80 vor. Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung des Vermögenswertes zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, aber es kann lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage besteht eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80). Erwartet das Unternehmen die Realisierung des Buchwertes durch den sofortigen Verkauf des Vermögenswertes für 150, erfolgt die Berechnung der latenten Steuerschuld wie folgt:

	Zu versteuernde temporäre Differenz	Steuersatz	Latente Steuerschuld
Kumulierte steuerliche Abschreibung	30	30 %	9
Die Anschaffungskosten übersteigender Erlös	50	Null	—
Gesamt	80		9

▼B

Anmerkung: Gemäß Paragraph 61 wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, direkt mit dem Eigenkapital verrechnet.

Beispiel C

Der Sachverhalt entspricht Beispiel B, mit folgenden Ausnahmen: Falls der Vermögenswert für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte steuerliche Abschreibung in das zu versteuernde Ergebnis aufgenommen (besteuert zu 30 %) und der Verkaufserlös wird mit 40 % besteuert (nach Abzug von inflationsbereinigten Anschaffungskosten von 110).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung des Vermögenswertes zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, aber es kann lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage beträgt der Steuerwert 70, es besteht ein zu versteuernder temporärer Unterschied von 80, und es besteht wie in Beispiel B eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch den sofortigen Verkauf des Vermögenswertes für 150 zu realisieren, ist das Unternehmen in der Lage, die indizierten Anschaffungskosten von 110 in Abzug zu bringen. Der Reinerlös von 40 wird mit 40 % besteuert. Zusätzlich wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis mit aufgenommen und mit 30 % besteuert. Auf dieser Grundlage beträgt der Steuerwert 80 (110 abzüglich 30), es besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 70, und es besteht eine latente Steuerschuld von 25 (40 % von 40 und 30 % von 30). Ist der Steuerwert in diesem Beispiel nicht unmittelbar erkennbar, kann es hilfreich sein, das in Paragraph 10 beschriebene Grundprinzip heranzuziehen.

Anmerkung: Gemäß Paragraph 61 wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, direkt mit dem Eigenkapital verrechnet.

52A. In manchen Ländern sind Ertragsteuern einem erhöhten oder verminderten Steuersatz unterworfen, falls der Periodengewinn nach Steuern oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. In einigen anderen Ländern werden Ertragsteuern erstattet oder sind nachzuzahlen, falls der Periodengewinn nach Steuern oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. Unter diesen Umständen sind die tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. Steuerschulden mit dem Steuersatz, der auf nicht ausgeschüttete Gewinne anzuwenden ist, zu bewerten.

52B. Unter den in Paragraph 52A beschrieben Umständen sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen zu erfassen, wenn die Verpflichtung zur Dividendenausschüttung erfasst wird. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen sind mehr mit Geschäften oder Ereignissen der Vergangenheit verbunden als mit der Ausschüttung an die Anteilseigner. Deshalb werden die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen, wie in Paragraph 58 gefordert, im Periodenergebnis erfasst, es sei denn, dass sich die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen aus den Umständen ergeben, die in Paragraph 58 (a) und (b) beschrieben sind.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 52A und 52B

Das folgende Beispiel behandelt die Bewertung von tatsächlichen und latenten Steueransprüchen und -verbindlichkeiten eines Unternehmens in einem Land in dem die Ertragsteuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne (50 %) höher sind und ein Betrag erstattet wird, wenn die Gewinne ausgeschüttet werden. Der Steuersatz auf ausgeschüttete Gewinne beträgt 35 %. Am Bilanzstichtag, 31. Dezember 20X1, hat das Unternehmen keine Verbindlichkeiten für Dividenden die zur Auszahlung nach dem Bilanzstichtag vorgeschlagen oder beschlossen wurden, passiviert. Daraus resultiert, dass im Jahr 20X1 keine Dividenden berücksichtigt wurden. Das zu versteuernde Einkommen für das Jahr 20X1 beträgt 100 000. Die zu versteuernde temporäre Differenz für das Jahre 20X1 beträgt 40 000.

Das Unternehmen erfasst eine tatsächliche Steuerschuld und einen tatsächlichen Steueraufwand von 50 000. Es wird kein Vermögenswert, für den potentiell für künftige Dividendenzahlungen zu erstattenden Betrag, bilanziert. Das Unternehmen bilanziert auch eine latente Steuerschuld und einen latenten Steueraufwand von 20 000 (50 % von 40 000), die die Ertragsteuern darstellen, die das Unternehmen bezahlen wird, wenn, es den Buchwert der Vermögenswerte realisiert oder den Buchwert der Schulden erfüllt, basierend auf dem Steuersatz für nicht ausgeschüttete Gewinne.

▼B

Am 15. März 20X2 bilanziert das Unternehmen Dividenden aus früheren Betriebsergebnissen in Höhe von 10 000 als Verbindlichkeiten.

Das Unternehmen bilanziert am 15. März 20X2 die Erstattung von Ertragsteuern in Höhe von 1 500 (15 % der als Verbindlichkeit bilanzierten Dividendenzahlung) als einen tatsächlichen Steuererstattungsanspruch und als eine Minderung des Ertragsteueraufwandes für das Jahr 20X2.

53. **Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind nicht abzuzinsen**.

54. Die verlässliche Bestimmung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden auf Grundlage einer Abzinsung erfordert eine detaillierte Aufstellung des zeitlichen Verlaufes der Umkehrung jeder temporären Differenz. In vielen Fällen ist eine solche Aufstellung nicht durchführbar oder aufgrund ihrer Komplexität wirtschaftlich nicht vertretbar. Demzufolge ist die Verpflichtung zu einer Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden nicht sachgerecht. Ein Wahlrecht zur Abzinsung würde zu latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden führen, die zwischen den Unternehmen nicht vergleichbar wären. Daher ist gemäß diesem Standard die Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden weder erforderlich noch gestattet.

55. Die Bestimmung temporärer Differenzen erfolgt auf Grund des Buchwertes eines Vermögenswertes oder einer Schuld. Dies trifft auch dann zu, wenn der Buchwert seinerseits auf Grundlage einer Abzinsung ermittelt wurde, beispielsweise im Falle von Pensionsverpflichtungen (siehe IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer).

56. **Der Buchwert eines latenten Steueranspruches ist zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen. Ein Unternehmen hat den Buchwert eines latenten Steueranspruches in dem Umfang zu vermindern, in dem es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, um den Nutzen des latenten Steueranspruches, entweder zum Teil oder insgesamt, zu verwenden. Alle derartigen Minderungen sind in dem Umfang wieder aufzuheben, in dem es wahrscheinlich wird, dass ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird**.

ANSATZ TATSÄCHLICHER UND LATENTER STEUERN

57. Die Behandlung der Auswirkungen tatsächlicher und latenter Steuern eines Geschäftsvorfalles oder eines anderen Ereignisses stimmt mit der Behandlung des Geschäftsvorfalles oder des Ereignisses selbst überein. Dieses Prinzip wird in den Paragraphen 58 bis 68 festgelegt.

Gewinn- und Verlustrechnung

58. **Tatsächliche und latente Steuern sind als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in das Periodenergebnis einzubeziehen, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer herrührt aus:**

(a) **einem Geschäftsvorfall oder Ereignis, der bzw. das in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar im Eigenkapital angesetzt wird (siehe Paragraphen 61 bis 65); oder**

(b) **einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbes (siehe Paragraphen 66 bis 68).**

59. Die meisten latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche entstehen dort, wo Ertrag oder Aufwand in das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) einer Periode einbezogen werden, jedoch im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) einer davon unterschiedlichen Periode erfasst werden. Die sich daraus ergebende latente Steuer wird in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Beispiele dafür sind:

(a) Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden werden rückwirkend geleistet und in das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) auf Grundlage einer zeitlichen Zuordnung gemäß IAS 18, Erträge, einbezogen, die Berücksichtigung im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) erfolgt aber auf Grundlage des Zahlungsmittelflusses; und

(b) Aufwendungen für immaterielle Vermögenswerte werden gemäß IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte, aktiviert und in der Gewinn- und Verlustrechnung abgeschrieben, der Abzug für steuerliche Zwecke erfolgt aber bei ihrem Entstehen.

60. Der Buchwert latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden kann sich verändern, auch wenn der Betrag der damit verbundenen temporären

▼B

Unterschiede keine Änderung erfährt. Dies kann beispielsweise aus Folgendem resultieren:

(a) einer Änderung der Steuersätze oder Steuervorschriften;

(b) einer erneuten Beurteilung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche; oder

(c) einer Änderung der erwarteten Art und Weise der Realisierung eines Vermögenswertes.

Die sich ergebende latente Steuer ist in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, ausgenommen in dem Umfang, in dem sie sich auf Posten bezieht, welche früher direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden (siehe Paragraph 63).

Posten, die unmittelbar dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden

61. **Tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern sind unmittelbar dem Eigenkapital zu belasten oder gutzuschreiben, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden.**

62. Die International Accounting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:

(a) eine Änderung im Buchwert infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen (siehe IAS 16, Sachanlagen);

(b) eine Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die rückwirkend angewendet wird, oder der Korrektur eines grundlegenden Fehlers (siehe IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden);

(c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Einheit (siehe IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse); und

(d) beim erstmaligen Ansatz der Eigenkapitalkomponente eines kombinierten Finanzinstrumentes entstehende Beträge (siehe Paragraph 23).

63. In außergewöhnlichen Umständen kann es schwierig sein, den Betrag der tatsächlichen und latenten Steuer zu ermitteln, der sich auf Posten bezieht, die dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn:

(a) die Ertragsteuersätze abgestuft sind und es unmöglich ist, den Steuersatz zu ermitteln, zu dem ein bestimmter Bestandteil des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) besteuert wurde;

(b) eine Änderung des Steuersatzes oder anderer Steuervorschriften einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld beeinflusst, der bzw. die vollständig oder teilweise mit einem Posten in Zusammenhang steht, der vorher dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurde; oder

(c) ein Unternehmen entscheidet, dass ein latenter Steueranspruch zu bilanzieren ist oder nicht mehr in voller Höhe zu bilanzieren ist, und der latente Steueranspruch sich (insgesamt oder teilweise) auf einen Posten bezieht, der vorher dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurde.

In solchen Fällen wird die tatsächliche und latente Steuer in Bezug auf Posten, die dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben werden, auf Basis einer angemessenen anteiligen Verrechnung der tatsächlichen und latenten Steuer des Unternehmens in der betreffenden Steuergesetzgebung errechnet, oder es wird ein anderes Verfahren gewählt, welches unter den vorliegenden Umständen eine sachgerechtere Verteilung ermöglicht.

64. IAS 16, Sachanlagen, legt nicht fest, ob ein Unternehmen in jeder Periode einen Betrag aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen zu übertragen hat, der dem Unterschiedsbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung eines neubewerteten Vermögenswertes und der planmäßigen Abschreibung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswertes entspricht. Falls ein Unternehmen eine solche Übertragung durchführt, ist der zu übertragende Betrag nach Abzug aller damit verbundenen latenten Steuern zu ermitteln. Entsprechende Überlegungen finden Anwendung auf Übertragungen bei der Veräußerung von Sachanlagen.

▼B

65. Wird ein Vermögenswert für steuerliche Zwecke neubewertet und bezieht sich diese Neubewertung auf eine bilanzielle Neubewertung einer früheren Periode oder auf eine, die erwartungsgemäß in einer zukünftigen Periode durchgeführt werden soll, werden die steuerlichen Auswirkungen sowohl der Neubewertung des Vermögenswertes als auch der Anpassung des Steuerwertes dem Eigenkapital in den Perioden gutgeschrieben oder belastet, in denen sie sich ereignen. Ist die Neubewertung für steuerliche Zwecke jedoch nicht mit einer bilanziellen Neubewertung einer früheren oder einer für zukünftige Perioden erwarteten bilanziellen Neubewertung verbunden, werden die steuerlichen Auswirkungen der Anpassung des Steuerwertes in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

65A. Wenn ein Unternehmen Dividenden an seine Anteilseigner zahlt, dann kann es sein, dass es erforderlich ist, einen Teil der Dividenden im Namen der Anteilseigner an die Steuerbehörden zu zahlen. In vielen Ländern wird diese Steuer als Quellensteuer bezeichnet. Ein solcher Betrag, der an die Steuerbehörden zu zahlen ist oder gezahlt wurde, ist direkt mit dem Eigenkapital, als Teil der Dividende, zu verrechnen.

Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses

66. Wie in den Paragraphen 19 und 26(c) erläutert, können temporäre Unterschiede bei einem Unternehmenszusammenschluss in der Form eines Unternehmenserwerbes entstehen. Gemäß IAS 22, Unternehmenszusammenschlüsse, bilanziert ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, wie sie die Ansatzkriterien des Paragraphen 24 erfüllen) oder latente Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbes. Folglich beeinflussen diese latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden den Geschäfts- oder Firmenwert oder den verbleibenden negativen Unterschiedsbetrag. Gemäß den Paragraphen 15(a) und 24(a) bilanziert ein Unternehmen jedoch keine latenten Steuerschulden infolge des Geschäfts- oder Firmenwertes selbst (falls die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes steuerlich nicht abzugsfähig ist) und keine latenten Steueransprüche infolge eines nicht zu versteuernden verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages, der als passivischer Abgrenzungsposten behandelt wird.

67. Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses kann ein Erwerber es für wahrscheinlich halten, dass er einen eigenen latenten Steueranspruch, der vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht bilanziert wurde, realisieren kann. Beispielsweise kann ein Erwerber in der Lage sein, den Vorteil seiner noch nicht genutzten steuerlichen Verluste gegen das zukünftige zu versteuernde Einkommen des erworbenen Unternehmens zu verwenden. In solchen Fällen bilanziert ein Erwerber einen latenten Steueranspruch und berücksichtigt dies bei der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages infolge des Unternehmenserwerbes.

68. Wenn ein Erwerber zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses einen latenten Steueranspruch des erworbenen Unternehmens nicht als einen identifizierbaren Vermögenswert ansetzte und dieser latente Steueranspruch nachfolgend im Konzernabschluss des Erwerbers bilanziert wird, so wird der sich ergebende latente Steuerertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Zusätzlich hat der Erwerber:

(a) den Bruttobuchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes und die damit verbundene kumulierte Abschreibung den Beträgen anzupassen, die zu berücksichtigen gewesen 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.

Jedoch setzt der Erwerber weder einen verbleibenden negativen Unterschiedsbetrag an, noch erhöht es den Buchwert eines verbleibenden negativen Unterschiedsbetrages.

Beispiel

Ein Unternehmen erwirbt ein Tochterunternehmen, welches über abzugsfähige temporäre Differenzen von 300 verfügte. Der Steuersatz zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbes betrug 30 %. Der sich ergebende latente Steueranspruch von 90 wurde bei der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwertes von 500 als Folge des Unternehmenserwerbes nicht als identifizierbarer Vermögenswert bilanziert. Der Geschäfts- oder Firmenwert wird über 20 Jahre abgeschrieben. Zwei Jahre nach dem Unternehmenserwerb beurteilte das Unternehmen, dass das zukünftige zu versteuernde Einkommen wahrscheinlich ausreichen

▼B

würde, um den Nutzen aller abzugsfähigen temporären Differenzen zu realisieren.

Das Unternehmen bilanziert einen latenten Steueranspruch von 90 (30 % von 300) und in der Gewinn- und Verlustrechnung einen latenten Steuerertrag von 90. Es verringert ebenfalls die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwertes um 90 und die kumulierte Abschreibung um 9 (dies entspricht einer Abschreibung von zwei Jahren). Der Saldo von 81 wird in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand erfasst. Folglich werden die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwertes und die damit verbundene kumulierte Abschreibung auf die Beträge (410 und 41) verringert, die zu Buche stehen würden, wenn ein latenter Steueranspruch von 90 zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre.

Bei einer Erhöhung des Steuersatzes auf 40 % bilanziert das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 120 (40 % von 300) und in der Gewinn- und Verlustrechnung einen latenten Steuerertrag von 120. Bei einer Senkung des Steuersatzes auf 20 % bilanziert das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 60 (20 % von 300) und einen latenten Steuerertrag von 60. In beiden Fällen verringert das Unternehmen wieder die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwertes um 90 und die kumulierte Abschreibung um 9 und erfasst den Saldo von 81 als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung.

DARSTELLUNG

Steueransprüche und Steuerschulden

69. **Steueransprüche und Steuerschulden sind getrennt von anderen Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz darzustellen. Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind von tatsächlichen Steuererstattungsansprüchen und tatsächlichen Steuerschulden zu unterscheiden.**

70. **Unterscheidet ein Unternehmen in seinem Abschluss zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten und Schulden, darf es latente Steueransprüche (Steuerschulden) nicht als kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) ausweisen.**

Saldierung

71. **Ein Unternehmen hat tatsächliche Steuererstattungsansprüche und tatsächliche Steuerschulden dann zu saldieren, aber nur dann, wenn ein Unternehmen:**

(a) **ein einklagbares Recht hat, die bilanzierten Beträge gegeneinander aufzurechnen; und**

(b) **beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung des betreffenden Vermögenswertes die dazugehörige Schuld abzulösen.**

72. Obwohl tatsächliche Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden voneinander getrennt angesetzt und bewertet werden, erfolgt eine Saldierung in der Bilanz dann, wenn die Kriterien analog erfüllt sind, die für Finanzinstrumente in IAS 32, Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung, angegeben sind. Ein Unternehmen wird im Regelfall ein einklagbares Recht zur Aufrechnung eines tatsächlichen Steuererstattungsanspruches gegen eine tatsächliche Steuerschuld haben, wenn diese in Verbindung mit Ertragsteuern stehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden, und die Steuerbehörde dem Unternehmen gestattet, eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen.

73. In einem Konzernabschluss wird ein tatsächlicher Steuererstattungsanspruch eines einbezogenen Unternehmens nur dann gegen eine tatsächliche Steuerschuld eines anderen einbezogenen Unternehmens saldiert, wenn die betreffenden Unternehmen ein einklagbares Recht haben, nur eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen, und die Unternehmen beabsichtigen, auch lediglich eine Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen bzw. gleichzeitig den Anspruch zu realisieren und die Schuld abzulösen.

74. **Ein Unternehmen hat latente Steueransprüche und latente Steuerschulden dann zu saldieren, aber nur dann, wenn:**

(a) **das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat; und**

▼B

(b) **die latenten Steueransprüche und die latenten Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden für:**

(i) **entweder dasselbe Steuersubjekt; oder**

(ii) **unterschiedliche Steuersubjekte, die beabsichtigen, in jeder zukünftigen Periode, in der die Ablösung oder Realisierung erheblicher Beträge an latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen zu erwarten ist, entweder den Ausgleich der tatsächlichen Steuerschulden und Erstattungsansprüche auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung der Ansprüche die Verpflichtungen abzulösen.**

75. Um das Erfordernis einer detaillierten Aufstellung des zeitlichen Verlaufes der Umkehrung jedes einzelnen temporären Unterschiedes zu vermeiden, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Saldierung eines latenten Steueranspruches gegen eine latente Steuerschuld des gleichen Steuersubjektes dann, aber nur dann, wenn diese sich auf Ertragsteuern beziehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden, und das Unternehmen einen einklagbaren Anspruch auf Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat.

76. In seltenen Fällen kann ein Unternehmen einen einklagbaren Anspruch auf Aufrechnung haben und beabsichtigen, nur für einige Perioden einen Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen, aber nicht für andere. In solchen seltenen Fällen kann eine detaillierte Aufstellung erforderlich sein, damit verlässlich festgestellt werden kann, ob die latente Steuerschuld eines Steuersubjektes zu erhöhten Steuerzahlungen in der gleichen Periode führen wird, in der ein latenter Steueranspruch eines anderen Steuersubjektes zu verminderten Zahlungen dieses zweiten Steuersubjektes führen wird.

Steueraufwand

Der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnender Steueraufwand (Steuerertrag)

77. **Der der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnende Steueraufwand (Steuerertrag) ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert darzustellen**.

Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder -ansprüchen

78. IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, verlangt die Erfassung bestimmter Währungsdifferenzen als Aufwand oder Ertrag, legt aber nicht fest, wo solche Unterschiedsbeträge in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind. Sind entsprechend Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder latenten Auslandssteueransprüchen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, können demzufolge solche Unterschiedsbeträge auch als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) ausgewiesen werden, falls anzunehmen ist, dass dieser Ausweis für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist.

ANGABEN

79. **Die Hauptbestandteile des Steueraufwandes (Steuerertrages) sind getrennt anzugeben.**

80. Zu den Bestandteilen des Steueraufwandes (Steuerertrages) kann Folgendes gehören:

(a) der tatsächliche Ertragsteueraufwand (tatsächliche Ertragsteuerertrag);

(b) alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern;

(c) der Betrag des latenten Steueraufwandes (Steuerertrages), der auf das Entstehen bzw. die Umkehrung temporärer Unterschiede zurückzuführen ist;

(d) der Betrag des latenten Steueraufwandes (Steuerertrages), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht;

(e) der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwandes auf Grund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, auf Grund von Steuergutschriften oder infolge eines bisher nicht berücksichtigten temporären Unterschiedes einer früheren Periode;

▼B

(f) der Betrag der Minderung des latenten Steueraufwandes auf Grund bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, auf Grund von Steuergutschriften oder infolge eines bisher nicht berücksichtigten temporären Unterschiedes einer früheren Periode;

(g) der latente Steueraufwand infolge einer Abwertung oder Aufhebung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruches gemäß Paragraph 56; und

(h) der Betrag des Ertragsteueraufwandes (Ertragsteuerertrages), der aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und grundlegenden Fehlern resultiert, die bei der Ermittlung des Periodenergebnisses gemäß der alternativ zulässigen Methode in IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, erfasst wurden.

81. **Weiterhin ist ebenfalls getrennt anzugeben:**

(a) **die Summe des Betrages tatsächlicher und latenter Steuern resultierend aus Posten, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden;**

(b) **der Steueraufwand (Steuerertrag), der außerordentlichen Posten der laufenden Periode zuzurechnen ist;**

(c) **eine Erläuterung der Relation zwischen Steueraufwand (Steuerertrag) und dem handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) alternativ in einer der beiden folgenden Formen:**

(i) **eine Überleitungsrechnung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem Produkt aus dem handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) und dem anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden Steuersätzen), wobei auch die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird oder die anzuwendenden Steuersätze berechnet werden; oder**

(ii) **eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei ebenfalls die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird;**

(d) **eine Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zu der vorherigen Berichtsperiode;**

(e) **der Betrag (und, falls erforderlich, das Datum des Verfalles) der abzugsfähigen temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde;**

(f) **die Summe des Betrages temporärer Unterschiede im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind (siehe Paragraph 39);**

(g) **bezüglich jeder Art temporärer Unterschiede und jeder Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften:**

(i) **der Betrag der in der Bilanz angesetzten latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden für jede dargestellte Periode;**

(ii) **der Betrag des in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten latenten Steuerertrages oder Steueraufwandes, falls dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge hervorgeht;**

(h) **der Steueraufwand hinsichtlich aufgegebener Geschäftsbereiche für:**

(i) **den auf die Aufgabe entfallenden Gewinn oder Verlust; und**

(ii) **das Periodenergebnis, soweit es aus der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches resultiert, zusammen mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode; und**

(i) **der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die**

▼B

vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden.

82. **Ein Unternehmen hat den Betrag eines latenten Steueranspruches und die substanziellen Hinweise für seinen Ansatz anzugeben, wenn:**

(a) **die Realisierung des latenten Steueranspruches von zukünftigen zu versteuernden Ergebnissen abhängt, die höher als die Ergebniseffekte aus der Umkehrung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind; und**

(b) **das Unternehmen in der laufenden Periode oder der Vorperiode im gleichen Steuerrechtskreis, auf den sich der latente Steueranspruch bezieht, Verluste erlitten hat.**

82A. **Unter den Umständen, wie sie in Paragraph 52A beschrieben sind, hat ein Unternehmen die Art der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die sich durch die Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner ergeben, anzugeben. Zusätzlich hat das Unternehmen die Beträge der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die praktisch bestimmbar sind, anzugeben und ob irgendwelche nicht bestimmbaren potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen vorhanden sind.**

83. Ein Unternehmen gibt Art und Betrag jedes außerordentlichen Postens in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zum Abschluss an. Erfolgt diese Angabe im Anhang zum Abschluss, wird der Gesamtbetrag aller außerordentlichen Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert angegeben, und zwar netto unter Abzug der Summe des damit verbundenen Steueraufwandes (Steuerertrages). Obwohl die Abschlussadressaten die Angabe des Steueraufwandes (Steuerertrages) für jeden außerordentlichen Posten möglicherweise für nützlich erachten, ist es manchmal schwierig, den Steueraufwand (Steuerertrag) zwischen solchen Posten aufzuteilen. Unter diesen Umständen kann der auf außerordentliche Posten entfallende Steueraufwand (Steuerertrag) als Summe angegeben werden.

84. Die gemäß Paragraph 81(c) verlangten Angaben ermöglichen es Abschlussadressaten, zu verstehen, ob die Relation zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) ungewöhnlich ist, und die maßgeblichen Faktoren zu verstehen, die diese Relation in der Zukunft beeinflussen könnten. Die Relation zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) kann durch steuerfreie Erträge, bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) nicht abzugsfähigen Aufwand sowie durch die Auswirkungen steuerlicher Verluste und ausländischer Steuersätze beeinflusst werden.

85. Bei der Erklärung der Relation zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem handelsrechtlichen Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) ist ein Steuersatz anzuwenden, der für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist. Häufig ist der geeignetste Steuersatz der inländische Steuersatz des Landes, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Dabei werden in die nationalen Steuersätze alle lokalen Steuern einbezogen, die entsprechend eines im Wesentlichen vergleichbaren Niveaus des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) berechnet werden. Für ein Unternehmen, das in verschiedenen Steuerrechtskreisen tätig ist, kann es sinnvoller sein, anhand der für die einzelnen Steuerrechtskreise gültigen inländischen Steuersätze verschiedene Überleitungsrechnungen zu erstellen und diese zusammenzufassen. Das folgende Beispiel zeigt, wie sich die Auswahl des anzuwendenden Steuersatzes auf die Darstellung der Überleitungsrechnung auswirkt.

86. Der durchschnittliche effektive Steuersatz ist der Steueraufwand (Steuerertrag), geteilt durch das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern).

87. Es ist häufig nicht praktikabel, den Betrag der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures zu berechnen (siehe Paragraph 39). Daher verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Angabe der Summe des Betrages der zugrunde liegenden temporären Differenzen, aber er verlangt keine Angabe der latenten Steuerschulden. Wo dies praktikabel ist, wird Unternehmen dennoch empfohlen, die Beträge der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden anzugeben, da diese Angaben für die Adressaten des Abschlusses nützlich sein könnten.

▼B

87A. Paragraph 82A fordert von einem Unternehmen die Art der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner resultieren würden, anzugeben. Ein Unternehmen gibt die wichtigen Bestandteile des ertragsteuerlichen Systems und die Faktoren an, die den Betrag der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividenden beeinflussen.

87B. Manchmal wird es nicht durchführbar sein, den gesamten Betrag der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner resultieren würden, auszurechnen. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Unternehmen eine große Anzahl von ausländischen Tochtergesellschaften hat. Auch unter diesen Umständen ist es möglich, einen Teilbetrag leicht darzustellen. Zum Beispiel in einem Konzern, könnten ein Mutterunternehmen und einige der Tochterunternehmen Ertragsteuern zu einem höheren Satz auf nicht ausgeschüttete Gewinne gezahlt haben, und sich über den Betrag bewusst sein, der zurückerstattet wird, wenn die Dividenden später an die Anteilseignern aus den konsolidierten Gewinnrücklagen gezahlt werden. In diesem Fall ist der erstattungsfähige Betrag anzugeben. Wenn dies zutrifft, dann muss das Unternehmen auch angeben, dass weitere potentielle ertragsteuerliche Konsequenzen praktisch nicht bestimmbar sind. Im Abschluss des Mutterunternehmens sind Angaben über die potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen zu machen, soweit vorhanden, die sich auf die Gewinnrücklagen des Mutterunternehmens beziehen.

87C. Ein Unternehmen, das die Angaben nach Paragraph 82A machen muss, könnte darüber hinaus auch verpflichtet sein, Angaben zu den temporären Differenzen, die aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Joint Ventures stammen, zu machen. In diesem Fall beachtet das Unternehmen dies bei der Ermittlung der Angaben, die nach Paragraph 82A zu machen sind. Bei einem Unternehmen kann es zum Beispiel erforderlich sein, die Summe des Betrages temporärer Unterschiede im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind (siehe auch Paragraph 81(f)), anzugeben. Wenn es nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, den Betrag der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden zu ermitteln (siehe auch Paragraph 81(f)), könnte es sein, dass sich Beträge von potentiellen Ertragsteuer Konsequenzen von Dividenden, die sich nicht ermitteln lassen, auf diese Tochterunternehmen beziehen.

88. Ein Unternehmen gibt alle steuerbezogenen Eventualschulden und Eventualforderungen — gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen — an. Eventualschulden und Eventualforderungen können beispielsweise aus ungelösten Streitigkeiten mit den Steuerbehörden stammen. Ähnlich hierzu gibt ein Unternehmen, wenn Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften nach dem Bilanzstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden, alle wesentlichen Auswirkungen dieser Änderungen auf seine tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. -schulden an (siehe IAS 10, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag).

Beispiel zu Paragraph 85

In 19X2 erzielt ein Unternehmen in seinem eigenen Steuerrechtskreis (Land A) ein Ergebnis vor Ertragsteuern von 1 500 (19X1: 2 000) und in Land B von 1 500 (19X1: 500). Der Steuersatz beträgt 30 % in Land A und 20 % in Land B. In Land A sind Aufwendungen von 100 (19X1: 200) steuerlich nicht abzugsfähig.

Nachstehend ein Beispiel einer Überleitungsrechnung für einen inländischen Steuersatz:

	19X1	19X2
Ergebnis vor Ertragsteuern	2 500	3 000
Steuer zum inländischen Steuersatz von 30 %	750	900
Steuerauswirkungen der steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Auswirkung der niedrigeren Steuersätze in Land B	(50)	(150)
Steueraufwand	760	780

Es folgt ein Beispiel einer Überleitungsrechnung, in der getrennte Überleitungsrechnungen für jeden einzelnen nationalen Steuerrechtskreis zusam-

▼B

mengefasst wurden. Nach dieser Methode erscheint die Auswirkung der Unterschiedsbeträge zwischen dem eigenen inländischen Steuersatz des berichtenden Unternehmens und dem inländischen Steuersatz in anderen Steuerrechtskreisen nicht als ein getrennter Posten in der Überleitungsrechnung. Ein Unternehmen hat möglicherweise die Auswirkungen maßgeblicher Änderungen in den Steuersätzen oder die strukturelle Zusammensetzung von in unterschiedlichen Steuerrechtskreisen erzielten Gewinnen zu erörtern, um die Änderungen im anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden Steuersätzen) wie gemäß Paragraph 81(d) verlangt, zu erklären.

Ergebnis vor Ertragsteuern	2 500	3 000
Steuer zum inländischen Steuersatz anzuwenden auf Gewinne in dem betreffenden Land	750	750
Steuerauswirkungen von Aufwendungen, die steuerlich nicht abzugsfähig sind	60	30
Steueraufwand	760	780

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

89. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1998 beginnen, es sei denn, in Paragraph 91 ist etwas anders angegeben, hat das Unternehmen die Tatsache anzugeben, dass es diesen Standard an Stelle von IAS 12, Bilanzierung von Ertragsteuern, genehmigt 1979, angewendet hat.**

90. Dieser Standard ersetzt den 1979 genehmigten IAS 12, Bilanzierung von Ertragsteuern.

91. **Die Paragraphen 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C und die Streichung der Paragraphen 3 und 50 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben** [1]**.**

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 14

(ÜBERARBEITET 1997)

Segmentberichterstattung

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt IAS 14, Segmentberichterstattung, der vom Board in einer umgegliederten Fassung von 1994 genehmigt wurde. Der überarbeitete Standard war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Die Paragraphen 116 und 117 von IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, geben bestimmte Angabepflichten für die Berichterstattung von Wertminderungsaufwendungen nach Segmenten vor.

EINFÜHRUNG

Dieser Standard („IAS 14 (überarbeitet)“) ersetzt IAS 14, Segmentberichterstattung („der ursprüngliche IAS 14“). IAS 14 (überarbeitet) war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Die wichtigsten Änderungen gegenüber dem ursprünglichen IAS 14 sind wie folgt:

1. Der ursprüngliche IAS 14 galt für Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt wurden, und andere wirtschaftlich bedeutende Einheiten. IAS 14 (überarbeitet) gilt für Unternehmen, deren Dividendenpapiere oder schuldrechtliche Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, einschließlich der Unternehmen, die die Ausgabe von Dividendenpapieren oder schuldrechtlichen Wertpapieren an einer Wertpapierbörse in die Wege

[1] In Übereinstimmung mit der in 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens bezieht sich Paragraph 91 auf Abschlüsse eines Geschäftsjahres. Paragraph 89 bezieht sich auf Abschlüsse einer Berichtsperiode.

▼B

geleitet haben, nicht aber für andere wirtschaftlich bedeutende Unternehmen.

2. Der ursprüngliche IAS 14 verlangte die Darstellung von Informationen für Industriesegmente und geografische Segmente. Er stellte nur generelle Anwendungsleitlinien zur Bestimmung von Industriesegmenten und geografischen Segmenten zur Verfügung. Er schlug vor, dass interne organisatorische Gruppenbildungen eine Grundlage zur Bestimmung der berichtspflichtigen Segmente bilden können oder dass die Segmentberichterstattung eine erneute Klassifizierung der Daten erfordert. IAS 14 (überarbeitet) verlangt die Darstellung von Informationen für Geschäftssegmente und geografische Segmente. Er stellt detailliertere Leitlinien als der ursprüngliche IAS 14 zur Bestimmung von Geschäftssegmenten und geografischen Segmenten bereit. Er verlangt, dass sich ein Unternehmen zum Zweck der Bestimmung solcher Segmente an seiner internen Organisationsstruktur und seinem internen Berichtssystem orientiert. Falls die internen Segmente weder auf Gruppen ähnlicher Produkte und Dienstleistungen noch auf der Geografie basieren, verlangt IAS 14 (überarbeitet), dass ein Unternehmen sich an der nächst niedrigeren Ebene der internen Segmentierung zu orientieren hat, um seine berichtspflichtigen Segmente zu bestimmen.

3. Der ursprüngliche IAS 14 verlangte, dass dieselbe Informationstiefe sowohl für Industriesegmente als auch für geografische Segmente dargestellt wird. IAS 14 (überarbeitet) sieht vor, dass eine Segmentierungsart primär und die andere sekundär ist, wobei die Angabe bedeutend weniger Informationen für sekundäre Segmente verlangt wird.

4. Der ursprüngliche IAS 14 enthielt keine Angaben darüber, ob die Segmentinformationen entsprechend den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für den Konzern- oder den Einzelabschluss aufzustellen sind. IAS 14 (überarbeitet) verlangt, dass die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden befolgt werden müssen.

5. Der ursprüngliche IAS 14 hat Unterschiede in der Definition des Segmentergebnisses zwischen Unternehmen zugelassen. IAS 14 (überarbeitet) sieht detailliertere Anwendungsleitlinien als der ursprüngliche IAS 14 bezüglich bestimmter Posten des Ertrags und des Aufwands vor, die in die Segmenterträge und die Segmentaufwendungen einbezogen oder ausgeschlossen werden müssen. Dementsprechend sieht IAS 14 (überarbeitet) eine einheitliche Bewertung des Segmentergebnisses vor, aber nur bis zu dem Ausmaß, zu dem die Posten des Ertrags und der betrieblichen Aufwendungen den Segmenten direkt zugerechnet oder vernünftig auf sie verteilt werden können.

6. IAS 14 (überarbeitet) verlangt „Symmetrie“ bei der Einbeziehung von Posten in das Segmentergebnis und das Segmentvermögen. Wenn beispielsweise das Segmentergebnis Abschreibungsaufwand widerspiegelt, muss der abschreibungsfähige Vermögenswert in das Segmentvermögen einbezogen werden. Der ursprüngliche IAS 14 gab zu diesem Thema keine Auskunft.

7. Der ursprüngliche IAS 14 enthielt keine Regelungen darüber, ob Segmente, die als zu klein für eine gesonderte Darstellung erscheinen, mit anderen Segmenten zusammengefasst werden oder von allen berichtspflichtigen Segmenten ausgeschlossen werden können. IAS 14 (überarbeitet) sieht vor, dass kleine, intern dargestellte Segmente, die nicht gesondert dargestellt werden müssen, mit jedem anderen Segment zusammengefasst werden können, wenn sie eine Anzahl gemeinsamer Kriterien auf sich vereinigen, die ein Geschäftssegment oder ein geografisches Segment definieren, oder dass sie mit einem ähnlich bedeutenden Segment, für das intern Informationen dargestellt werden, zusammengefasst werden können, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind.

8. Der ursprüngliche IAS 14 gab keine Auskunft darüber, ob geografische Segmente darauf aufzubauen haben, wo sich die Vermögenswerte des Unternehmens befinden (Herkunft der Verkäufe) oder wo sich dessen Kunden befinden (Bestimmungsort der Verkäufe). IAS 14 (überarbeitet) schreibt vor, dass, unabhängig von der Grundlage des geografischen Segments eines Unternehmens, bestimmte Daten auf der jeweils anderen Grundlage dargestellt werden müssen, wenn diese bedeutend voneinander abweichen.

9. Der ursprüngliche IAS 14 verlangte vier Hauptangaben sowohl für Industriesegmente als auch für geografische Segmente:

   (a) Umsatzerlöse oder andere Erträge aus der betrieblichen Tätigkeit, aufgeteilt in solche, die aus Geschäften mit externen Kunden, und solchen, die aus Transaktionen mit anderen Segmenten resultieren;

▼B

(b) Segmentergebnis;

(c) zuordenbares Segmentvermögen; und

(d) die Grundlage der Verrechnungspreise zwischen den Segmenten.

Für die primäre Grundlage der Segmentberichterstattung eines Unternehmens (Geschäftssegmente oder geografische Segmente) verlangt IAS 14 (überarbeitet) die gleichen vier Angaben zuzüglich:

(a) Segmentschulden;

(b) Anschaffungskosten der Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte, die während der Berichtsperiode erworben wurden;

(c) planmäßiger Abschreibungsaufwand;

(d) nicht zahlungswirksamen Aufwendungen ohne den planmäßigen Abschreibungsaufwand; und

(e) erstmalig Anteil des Unternehmens am Periodengewinn oder -verlust eines assoziierten Unternehmens, Joint Ventures oder einer anderen Finanzinvestition, die nach der Equity-Methode bilanziert wird, wenn im Wesentlichen alle Geschäftstätigkeiten des assoziierten Unternehmens innerhalb nur dieses Segments liegen, und den Betrag der dazugehörigen Finanzinvestition.

Für die Berichterstattung über die sekundären Segmente eines Unternehmens verzichtet IAS 14 (überarbeitet) auf das vom ursprünglichen IAS 14 erforderte Segmentergebnis und ersetzt es durch die Anschaffungskosten der Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte, die während der Berichtsperiode erworben wurden.

10. Der ursprüngliche IAS 14 enthielt keine Regelungen darüber, ob die zu Vergleichszwecken dargestellten Segmentinformationen der vorangegangenen Berichtsperiode bei einer wesentlichen Änderung der Segmentbilanzierungs- und -bewertungsmethoden anzupassen sind. IAS 14 (überarbeitet) verlangt eine Anpassung, solange diese nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist.

11. IAS 14 (überarbeitet) verlangt, dass, wenn die von allen berichtspflichtigen Segmenten zusammengefassten Gesamterlöse mit externen Kunden weniger als 75 % der gesamten Erlöse des Unternehmens ausmachen, zusätzliche berichtspflichtige Segmente bestimmt werden müssen, bis die 75 %-Marke erreicht ist.

12. Der ursprüngliche IAS 14 erlaubte die Anwendung einer von der tatsächlichen Methode abweichenden Vorgehensweise zur Berechnung der Verrechnungspreise für Transaktionen zwischen den Segmenten. IAS 14 (überarbeitet) verlangt, dass die Transaktionen zwischen den Segmenten auf der Grundlage bewertet werden, mit der das Unternehmen tatsächlich die Verrechnungspreise festlegt.

13. IAS 14 (überarbeitet) verlangt die Angabe der Erlöse eines jeden Segments, das nicht berichtswürdig erscheint, da es den Großteil seiner Erlöse aus den Verkäufen an andere Segmente bezieht, wenn die Erlöse dieses Segments aus Verkäufen an externe Kunden 10 % oder mehr der gesamten Erlöse des Unternehmens ausmachen. Der ursprüngliche IAS 14 enthielt keine vergleichbare Vorschrift.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-7
Definitionen	8-25
Definitionen aus anderen International Accounting Standards	8
Definitionen des Geschäftssegmentes und des geografischen Segments	9-15
Definitionen der Segmenterträge und -aufwendungen, des Segmentergebnisses und -vermögens sowie der Segmentschulden	16-25
Bestimmung der Berichtspflichtigen Segmente	26-43
Primäre und sekundäre Segmentberichtsformate	26-30
Geschäftssegmente und geografische Segmente	31-33

▼B

Berichtspflichtige Segmente	34-43
Segmentbilanzierungs- und -Bewertungsmethoden	44-48
Angaben	49-83
Primäres Berichtsformat	50-67
Sekundäre Segmentinformationen	68-72
Beispielhafte Segmentangaben	73
Andere Inhalte der Angaben	74-83
Zeitpunkt des Inkrafttretens	84

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 besteht darin, Grundsätze zur Darstellung von Finanzinformationen nach Segmenten — Informationen über die unterschiedlichen Arten von Produkten und Dienstleistungen, die ein Unternehmen produziert und anbietet, und die unterschiedlichen geografischen Regionen, in denen es Geschäfte tätigt — aufzustellen, um den Abschlussadressaten zu helfen:

(a) die bisherige Ertragskraft des Unternehmens besser zu verstehen;

(b) die Risiken und Erträge des Unternehmens besser einzuschätzen; und

(c) das gesamte Unternehmen sachgerechter beurteilen zu können.

Viele Unternehmen bieten Gruppen von Produkten und Dienstleistungen an oder tätigen Geschäfte in geografischen Regionen, die schwankenden Rentabilitätsraten, Wachstumschancen, Zukunftsaussichten und Risiken ausgesetzt sind. Informationen über die unterschiedlichen Arten von Produkten und Dienstleistungen eines Unternehmens und dessen Tätigkeiten in unterschiedlichen geografischen Regionen — oft Segmentinformationen genannt — sind relevant, um Risiken und Erträge eines diversifizierten oder multinationalen Unternehmens einzuschätzen, die sich nicht aus den aggregierten Daten ableiten lassen. Darum werden Segmentinformationen in hohem Maße als notwendig erachtet, um den Ansprüchen der Abschlussadressaten gerecht zu werden.

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist auf vollständige, veröffentlichte Abschlüsse anzuwenden, die mit den International Accounting Standards übereinstimmen.**

2. Ein vollständiger Abschluss umfasst eine Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung und den Anhang, wie es in IAS 1, Darstellung des Abschlusses, vorgesehen ist.

3. **Dieser Standard ist von Unternehmen anzuwenden, deren Dividendenpapiere oder schuldrechtliche Wertpapiere öffentlich gehandelt werden und von Unternehmen, die die Ausgabe von Dividendenpapieren oder schuldrechtlichen Wertpapieren an einer Wertpapierbörse in die Wege geleitet haben.**

4. Wenn ein Unternehmen, dessen Wertpapiere nicht öffentlich gehandelt werden, Abschlüsse aufstellt, die mit den International Accounting Standards übereinstimmen, wird empfohlen, dass dieses Unternehmen freiwillig Finanzinformationen nach Segmenten angibt.

5. **Wenn sich ein Unternehmen, dessen Wertpapiere nicht öffentlich gehandelt werden, entscheidet, freiwillig Segmentinformationen in Abschlüssen, die mit den International Accounting Standards übereinstimmen, anzugeben, hat dieses Unternehmen die Anforderungen dieses Standards vollständig zu erfüllen.**

6. **Wenn ein einzelner Abschluss sowohl den Konzernabschluss eines Unternehmens, dessen Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, als auch den Einzelabschluss des Mutterunternehmens oder eines oder mehrerer Tochterunternehmen enthält, müssen die Segmentinformationen lediglich auf der Grundlage des Konzernabschlusses dargestellt werden. Wenn ein Tochterunternehmen selbst ein Unternehmen ist, dessen Wertpapiere öffentlich gehandelt werden,**

▼B

stellt es die Segmentinformationen in seinem eigenen Einzelabschluss dar.

7. **Ebenso gilt, dass, wenn ein einzelner Abschluss sowohl den Abschluss eines Unternehmens, dessen Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, als auch den Einzelabschluss eines nach der Equity-Methode einbezogenen assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures, an denen das Unternehmen einen finanziellen Anteil hält, enthält, die Segmentinformationen lediglich auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens aufgestellt werden müssen. Wenn das nach der Equity-Methode einbezogene assoziierte Unternehmen oder Joint Venture selbst ein Unternehmen ist, dessen Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, wird es Segmentinformationen in seinem eigenen Einzelabschluss darstellen.**

DEFINITIONEN

Definitionen aus anderen International Accounting Standards

8. **Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der Bedeutung verwendet, wie sie in IAS 7, Kapitalflussrechnungen, IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, und IAS 18, Erträge, eingeführt wurden:**

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

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind alle Grundsätze, Grundlagen, Konventionen, Regeln und Verfahren, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung seiner Abschlüsse anwendet.

Erlös ist der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, wenn die jeweiligen Zuflüsse das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Anteilseigner erhöhen.

Definitionen des Geschäftssegmentes und des geografischen Segments

9. **Die Begriffe Geschäftssegment und geografisches Segment werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

Ein Geschäftssegment ist eine unterscheidbare Teilaktivität eines Unternehmens, die ein individuelles Produkt oder eine Dienstleistung oder eine Gruppe ähnlicher Produkte oder Dienstleistungen erstellt oder erbringt und die Risiken und Erträgen ausgesetzt ist, die sich von denen anderer Geschäftssegmente unterscheiden. Faktoren, die bei der Bestimmung zu berücksichtigen sind, ob Produkte und Dienstleistungen zusammenhängen, beinhalten:

(a) **die Art der Produkte und Dienstleistungen;**

(b) **die Art der Produktionsprozesse;**

(c) **die Art oder Gruppe der Kunden für die Produkte und Dienstleistungen;**

(d) **die angewandten Methoden des Vertriebs oder der Bereitstellung von Produkten oder Dienstleistungen und;**

(e) **falls anwendbar, die Art des gewöhnlichen Umfeldes, beispielsweise Bankwesen, Versicherungswesen oder öffentliche Versorgungsbetriebe.**

Ein geografisches Segment ist eine unterscheidbare Teilaktivität eines Unternehmens, die Produkte oder Dienstleistungen innerhalb eines spezifischen, wirtschaftlichen Umfeldes anbietet oder erbringt, und die Risiken und Erträgen ausgesetzt ist, die sich von Teilaktivitäten, die in anderen wirtschaftlichen Umfeldern tätig sind, unterscheiden. Faktoren, die bei der Bestimmung von geografischen Segmenten zu beachten sind, umfassen:

(a) **Gleichartigkeit der wirtschaftlichen und politischen Rahmenbedingungen;**

(b) **Beziehungen zwischen Tätigkeiten in unterschiedlichen geografischen Regionen;**

(c) **Nähe der Tätigkeiten;**

▼B

(d) **spezielle Risiken, die mit den Tätigkeiten in einem bestimmten Gebiet einhergehen;**

(e) **Devisenbestimmungen; und**

(f) **das zugrunde liegende Kursänderungsrisiko.**

Ein berichtspflichtiges Segment ist ein auf der Grundlage der vorangegangenen Definitionen bestimmtes Geschäftssegment oder ein geografisches Segment, für das Segmentinformationen gemäß diesem Standard anzugeben sind.

10. Die in Paragraph 9 zur Bestimmung von Geschäftssegmenten und geografischen Segmenten angeführten Kriterien sind nicht in einer besonderen Reihenfolge aufgelistet.

11. Ein einzelnes Geschäftssegment umfasst keine Produkte und Dienstleistungen mit signifikant unterschiedlichen Risiken und Erträgen. Während bezüglich eines oder einiger Kriterien bei der Definition eines Geschäftssegmentes Ungleichheiten auftreten können, wird erwartet, dass die in ein einzelnes Geschäftssegment einbezogenen Produkte und Dienstleistungen hinsichtlich einer Mehrheit der Kriterien ähnlich sind.

12. Ebenso enthält ein geografisches Segment keine Tätigkeiten in wirtschaftlichen Umfeldern mit signifikant unterschiedlichen Risiken und Erträgen. Ein geografisches Segment kann ein einzelnes Land, eine Gruppe von zwei oder mehr Ländern oder eine Region innerhalb eines Landes sein.

13. Die wesentlichen Risikoquellen zeichnen dafür verantwortlich, wie die meisten Unternehmen organisiert sind und geleitet werden. Deswegen setzt Paragraph 27 dieses Standards voraus, dass die Organisationsstruktur eines Unternehmens und sein internes Finanzberichtssystem die Grundlage zur Bestimmung seiner Segmente bildet. Die Risiken und Erträge eines Unternehmens werden sowohl von dem geografischen Standort seiner Tätigkeiten (wo seine Produkte hergestellt werden oder wo seine Aktivitäten zur Erbringung der Dienstleistungen angesiedelt sind), als auch von dem Standort seiner Märkte (wo seine Produkte verkauft oder seine Dienstleistungen in Anspruch genommen werden) beeinflusst. Die Definition lässt es zu, dass die geografischen Segmente entweder aufbauen auf:

(a) dem Standort der Produktionsanlagen und Dienstleistungserbringung eines Unternehmens und anderer Vermögenswerte; oder

(b) dem Standort seiner Märkte und Kunden.

14. Die Organisationsstruktur und die interne Berichtsstruktur eines Unternehmens belegen normalerweise, ob sich die hauptsächliche Herkunft seiner geografischen Risiken aus dem Standort seiner Vermögenswerte (der Herkunft seiner Verkäufe) oder aus dem Standort seiner Kunden (dem Bestimmungsort seiner Verkäufe) ergibt. Dementsprechend orientiert sich ein Unternehmen an dieser Struktur, um festzulegen, ob seine geografischen Segmente auf dem Standort seiner Vermögenswerte oder auf dem Standort seiner Kunden zu basieren haben.

15. Die Bestimmung der Zusammensetzung eines Geschäftssegments oder geografischen Segments beinhaltet einen gewissen Ermessensspielraum. Bei der Ausübung dieses Spielraumes hat das Management die Zielsetzung der Segmentberichterstattung zu berücksichtigen, wie sie in diesem Standard dargelegt wurde, und die qualitativen Anforderungen an Abschlüsse, wie sie im IASC-Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen bestimmt sind. Diese qualitativen Anforderungen beinhalten die Relevanz, die Verlässlichkeit und die Vergleichbarkeit für den Zeitraum, in dem Finanzinformationen über die unterschiedlichen Gruppen von Produkten und Dienstleistungen eines Unternehmens und über seine Tätigkeiten in bestimmten geografischen Regionen dargestellt werden, sowie die Nützlichkeit dieser Informationen zur Einschätzung der Risiken und Erträge des Unternehmens als Ganzes.

Definitionen der Segmenterträge und -aufwendungen, des Segmentergebnisses und -vermögens sowie der Segmentschulden

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

Segmenterlöse sind die in der Gewinn- und Verlustrechnung eines Unternehmens dargestellten Erlöse, die einem Segment direkt zugeordnet werden können, und der relevante Teil der Unternehmenserlöse, die auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden können, unabhängig davon, ob es sich dabei um Verkäufe an

▼B

externe Kunden oder Transaktionen mit anderen Segmenten des gleichen Unternehmens handelt. Segmenterlöse beinhalten keine:

(a) **außerordentlichen Posten;**

(b) **Zins- oder Dividendenerträge, einschließlich erhaltene Zinsen aus Krediten oder Darlehen an andere Segmente, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind; oder**

(c) **Gewinne aus dem Verkauf von Finanzinvestitionen oder Gewinne aus der Tilgung von Schulden, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind.**

Segmenterlöse beinhalten den Anteil eines Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten von assoziierten Unternehmen, Joint Ventures oder anderen Finanzinvestitionen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, jedoch nur, wenn diese Posten in den konsolidierten oder gesamten Unternehmenserlösen enthalten sind.

Segmenterlöse umfassen den Anteil eines Joint Ventures an den Erlösen einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IAS 31, Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures, quotal konsolidiert wird.

Segmentaufwendungen sind Aufwendungen aus der betrieblichen Tätigkeit eines Segments, die dem Segment direkt zugeordnet werden können, und der relevante Teil an Aufwendungen, der auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden kann, einschließlich der Aufwendungen, die sich auf Verkäufe an externe Kunden, und auf Transaktionen mit anderen Segmenten des gleichen Unternehmens beziehen. Segmentaufwendungen umfassen keine:

(a) **außerordentlichen Posten;**

(b) **Zinsen, einschließlich der Zinsen, die aus Krediten oder Darlehen von anderen Segmenten entstehen, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind;**

(c) **Verluste aus Verkäufen von Finanzinvestitionen oder Verluste aus der Tilgung von Schulden, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind;**

(d) **Anteile eines Unternehmens an Verlusten von assoziierten Unternehmen, Joint Ventures oder anderen Finanzinvestitionen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;**

(e) **Aufwendungen aus Ertragsteuern; oder**

(f) **allgemeinen Verwaltungsaufwendungen, Aufwand der Hauptgeschäftsstelle und andere Aufwendungen, die auf Unternehmensebene entstehen und sich auf das Unternehmen als Ganzes beziehen. Teilweise werden jedoch Aufwendungen auf Unternehmensebene verursacht, die sich auf ein Segment beziehen. Solche Aufwendungen sind Segmentaufwendungen, wenn sie sich auf die betrieblichen Tätigkeiten des Segments beziehen und direkt zugeordnet oder auf einer vernünftigen Grundlage auf das Segment verteilt werden können.**

Segmentaufwendungen umfassen den Anteil eines Joint Ventures an den Aufwendungen einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IAS 31 quotal konsolidiert wird.

Für die Tätigkeiten eines Segments, die im Wesentlichen finanzieller Art sind, dürfen Zinserträge und -aufwendungen nur als einzelner Nettobetrag für die Zwecke der Segmentberichterstattung dargestellt werden, wenn diese Posten auch im Konzern- oder Einzelabschluss des Unternehmens als Nettobetrag ausgewiesen sind.

Das Segmentergebnis ergibt sich aus den Segmenterlösen abzüglich der Segmentaufwendungen. Das Segmentergebnis ist vor jeglichen Anpassungen für Minderheitsanteile zu bestimmen.

Segmentvermögen sind die betrieblichen Vermögenswerte, die von einem Segment für dessen betriebliche Tätigkeiten genutzt werden, und die entweder dem Segment direkt zugeordnet oder die auf einer vernünftigen Grundlage auf das Segment verteilt werden können.

Wenn das Segmentergebnis eines Segments Zins- oder Dividendenerträge enthält, beinhaltet dessen Segmentvermögen die korrespondierenden Forderungen, Darlehen, Finanzinvestitionen oder andere, Erlöse erwirtschaftende Vermögenswerte.

▼B

Das Segmentvermögen enthält keine Ertragsteueransprüche.

Das Segmentvermögen umfasst Finanzinvestitionen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, nur, wenn der Gewinn oder Verlust solcher Finanzinvestitionen in den Segmenterträgen enthalten ist. Das Segmentvermögen beinhaltet den Anteil eines Joint Ventures an den betrieblichen Vermögenswerten einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IAS 31 quotal konsolidiert wird.

Das Segmentvermögen wird erst nach dem Abzug der korrespondierenden Wertminderungen bestimmt, die als offene Saldierungen in der Bilanz des Unternehmens dargestellt werden.

Segmentschulden sind die betrieblichen Schulden, die aus den betrieblichen Tätigkeiten eines Segments resultieren und die entweder dem Segment direkt zugeordnet oder auf einer vernünftigen Grundlage auf das Segment verteilt werden können.

Wenn das Segmentergebnis eines Segments Zinsaufwand enthält, beinhalten dessen Segmentschulden die korrespondierenden, verzinslichen Schulden.

Segmentschulden umfassen den Anteil eines Joint Ventures an den Schulden einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IAS 31 quotal konsolidiert wird.

Segmentschulden enthalten keine Ertragsteuerschulden.

Segmentbilanzierungs- und -bewertungsmethoden sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für die Aufstellung und Darstellung der Abschlüsse einer konsolidierten Gruppe oder eines Unternehmens angewendet werden, ebenso wie diejenigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die sich speziell auf die Segmentberichterstattung beziehen.

17. Die Definitionen von Segmenterlösen, Segmentaufwendungen, Segmentvermögen und Segmentschulden beinhalten die Beträge solcher Posten, die einem Segment direkt zugeordnet werden können, und die Beträge solcher Posten, die auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden können. Ein Unternehmen orientiert sich an seinem internen Finanzberichtssystem als Ausgangspunkt für die Bestimmung der Posten, die Segmenten direkt zugeordnet oder vernünftig auf diese verteilt werden können. Dies geschieht, da die Vermutung besteht, dass Beträge, die für Segmente zu Zwecken der internen Finanzberichterstattung bestimmt wurden, den Segmenten direkt zugeordnet oder auf diese zum Zweck der Bewertung der Segmenterlöse, der Segmentaufwendungen, des Segmentvermögens und der Segmentschulden der berichtspflichtigen Segmente vernünftig verteilt werden können.

18. In manchen Fällen können jedoch Erlöse, Aufwendungen, Vermögen oder Schulden auf einer vom Management festgelegten Grundlage auf die Segmente zum Zweck der internen Finanzberichterstattung verteilt worden sein, die jedoch als subjektiv, willkürlich oder als für externe Abschlussadressaten schwer verständlich erscheint. Eine solche Verteilung würde keine vernünftige Grundlage im Sinne der Definitionen von Segmenterlöse, Segmentaufwendungen, Segmentvermögen und Segmentschulden in diesem Standard darstellen. Umgekehrt könnte sich ein Unternehmen dafür entscheiden, einige Posten des Ertrags, Aufwands, Vermögens oder der Schulden nicht zum Zweck der internen Finanzberichterstattung zu verteilen, obwohl eine vernünftige Grundlage für eine solche Vorgehensweise besteht. Ein solcher Posten ist gemäß den Definitionen von Segmenterträgen, Segmentaufwendungen, Segmentvermögen und Segmentschulden dieses Standards zu verteilen.

19. Beispiele für Segmentvermögen sind u. a. das Umlaufvermögen, das in der betrieblichen Tätigkeit des Segments benutzt wird, das Sachanlagevermögen, Vermögenswerte, die Gegenstand von Finanzierungsleasing-Verträgen (IAS 17, Leasingverhältnisse) sind und immaterielle Vermögenswerte. Wenn ein bestimmter Posten der planmäßigen Abschreibungen in den Segmentaufwendungen enthalten ist, ist der korrespondierende Vermögenswert auch im Segmentvermögen enthalten. Das Segmentvermögen schließt keine Vermögenswerte ein, die für allgemeine Unternehmens- oder Hauptgeschäftsstellenzwecke genutzt werden. Das Segmentvermögen enthält betriebliche Vermögenswerte, die von zwei oder mehr Segmenten geteilt werden, wenn eine vernünftige Grundlage zur Verteilung existiert. Das Segmentvermögen beinhaltet einen Geschäfts- oder Firmenwert, der einem Segment direkt zugeordnet oder der auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden kann; die Segmentaufwendungen beinhalten die auf den Geschäfts- oder Firmenwert entfallende Abschreibung.

▼B

20. Beispiele für Segmentschulden sind u. a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie andere Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Kundenkredite, Produkthaftungsrückstellungen und andere Ansprüche, die sich auf die Bereitstellung von Produkten und Dienstleistungen beziehen. Segmentschulden enthalten keine Kredite, Verbindlichkeiten, die Bestandteile von Finanzierungs-Leasingverhältnissen (IAS 17) sind, und andere Schulden, die eher zur Finanzierung als zum Zweck der Geschäftstätigkeit aufgenommen wurden. Wenn Zinsaufwand in das Segmentergebnis einbezogen wird, ist auch die entsprechende verzinsliche Schuld in die Segmentschulden einzubeziehen. Die Schulden eines Segments, dessen Tätigkeiten nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind, umfassen keine Kredite und ähnliche Schulden, da das Segmentergebnis eher den betrieblichen als den finanzierungsbereinigten Gewinn oder Verlust repräsentiert. Da Schuldtitel oft auf der Ebene der Hauptgeschäftsstelle für eine unternehmensweite Basis emittiert werden, ist es weiterhin oft nicht möglich, die verzinsliche Schuld einem Segment direkt zuzuordnen oder vernünftig auf dieses zu verteilen.

21. Die Bewertung des Segmentvermögens und der Segmentschulden schließt Anpassungen der früheren Buchwerte des bestimmbaren Segmentvermögens und der Segmentschulden eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Unternehmens mit ein, das nach der Erwerbsmethode bilanziert wird, auch wenn diese Anpassungen nur zum Zweck der Aufstellung von Konzernabschlüssen gemacht werden und weder in dem Einzelabschluss des Mutterunternehmens noch in dem des Tochterunternehmens aufgenommen werden. Gleiches gilt, wenn die Sachanlagen gemäß der in IAS 16 erlaubten alternativen Bilanzierungsmethode im Anschluss an den Erwerb neubewertet wurde; dann spiegelt die Bewertung des Segmentvermögens diese Neubewertungen wider.

22. Einige Leitlinien für die Verteilung der Kosten können in anderen International Accounting Standards gefunden werden. Beispielsweise stellen die Paragraphen 8-16 des IAS 2, Vorräte, Leitlinien für die Zuordnung und die Verteilung der Kosten auf die Vorräte zur Verfügung, und die Paragraphen 16-21 des IAS 11, Fertigungsaufträge, stellen Leitlinien für die Zuordnung und Verteilung der Kosten auf die Fertigungsaufträge bereit. Diese Leitlinien können bei der Zuordnung und Verteilung von Kosten auf Segmente nützlich sein.

23. IAS 7, Kapitalflussrechnungen, enthält Leitlinien darüber, ob Kontokorrentkredite als eine Komponente der Zahlungsmittel einbezogen oder als Kredite dargestellt werden müssen.

24. Segmenterlöse, Segmentaufwendungen, Segmentvermögen und Segmentschulden müssen mit Ausnahme konzerninterner Salden und Geschäftsvorfälle innerhalb eines einzelnen Segments vor der Schuldenkonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung als Teil des Konsolidierungsprozesses ermittelt werden.

25. Während die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Aufstellung und Darstellung der Abschlüsse eines Unternehmens als Ganzes, gleichzeitig die grundlegenden Segmentbilanzierungs- und -bewertungsmethoden sind, beinhalten die Segmentbilanzierungs- und -bewertungsmethoden darüber hinaus Methoden, wie die Bestimmung der Segmente, die Methode der Verrechnungspreisbestimmung für Transfers zwischen den Segmenten und die Grundlage für die Verteilung der Erträge und Aufwendungen auf die Segmente, die sich speziell auf die Segmentberichterstattung beziehen.

BESTIMMUNG DER BERICHTSPFLICHTIGEN SEGMENTE

Primäre und sekundäre Segmentberichtsformate

26. **Der vorherrschende Ursprung und die Art der Risiken und Erträge eines Unternehmens bestimmt, ob dessen primäres Segmentberichtsformat Geschäftssegmente oder geografische Segmente sein werden. Wenn die Risiken und die Eigenkapitalverzinsung des Unternehmens im Wesentlichen aus Unterschieden in den Produkten und Dienstleistungen, die es herstellt oder anbietet, beeinflusst werden, bilden die Geschäftssegmente das primäre Format für die Segmentberichterstattung mit den geografischen Segmenten als sekundärem Berichtsformat. Analog bilden die geografischen Segmente das primäre Berichtsformat, wenn die Risiken und die Eigenkapitalverzinsung des Unternehmens im Wesentlichen von der Tatsache beeinflusst werden, dass es in verschiedenen Ländern oder anderen geografischen Regionen tätig ist, mit den sekundären Berichtsanforderungen an die Gruppen ähnlicher Produkte und Dienstleistungen**.

▼B

27. **Die interne Organisations- und Managementstruktur eines Unternehmens sowie sein System der internen Finanzberichterstattung an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans bilden normalerweise die Grundlage zur Bestimmung der hauptsächlichen Herkunft und Art der Risiken und der unterschiedlichen Eigenkapitalverzinsung, die dem Unternehmen gegenüberstehen, und deswegen auch für die Bestimmung, welches Berichtsformat primär und welches sekundär ist, außer, wie es in den unten angegebenen Unterparagraphen (a) und (b) vorgesehen ist:**

    (a) **wenn die Risiken und die Eigenkapitalverzinsung eines Unternehmens sowohl aus Unterschieden in den Produkten und Dienstleistungen, die es herstellt oder anbietet, als auch aus Unterschieden in den geografischen Regionen, in denen es tätig ist, stark beeinflusst werden, wie es durch einen „Matrixansatz" zum Management des Unternehmens und internen Berichterstattung an den Vorstand und den Vorstandsvorsitzenden, nachgewiesen wird, hat das Unternehmen Geschäftssegmente als sein primäres Segmentberichtsformat und geografische Segmente als sein sekundäres Berichtsformat zu verwenden; und**

    (b) **wenn die interne Organisations- und Managementstruktur eines Unternehmens, sowie sein System der internen Finanzberichterstattung an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans weder auf individuellen Produkten oder Dienstleistungen oder auf Gruppen ähnlicher Produkte bzw. Dienstleistungen, noch auf Regionen basieren, hat das Management des Unternehmens zu bestimmen, ob sich die Risiken und Erträge des Unternehmens mehr auf die Produkte und Dienstleistungen, die es herstellt oder anbietet, oder mehr auf die geografischen Segmente, in denen es tätig ist, beziehen, und hat als Konsequenz daraus, entweder Geschäftssegmente oder geografische Segmente zum primären Segmentberichtsformat des Unternehmens zu wählen, mit dem anderen als seinem sekundären Berichtsformat.**

28. Für die meisten Unternehmen bestimmt der vorherrschende Ursprung der Risiken und Erträge, wie das Unternehmen organisiert und geleitet wird. Die Organisations- und Managementstruktur eines Unternehmens, sowie sein internes Finanzberichtssystem stellen normalerweise den besten Nachweis des vorherrschenden Ursprungs der Risiken und Erträge des Unternehmens zum Zweck seiner Segmentberichterstattung dar. Deswegen wird ein Unternehmen, vorbehaltlich seltener Umstände, die Segmentinformationen in seinen Abschlüssen auf der gleichen Grundlage darstellen, wie es intern an seine Managementspitze berichtet. Der vorherrschende Ursprung seiner Risiken und Erträge wird zu seinem primären Segmentberichtsformat. Der sekundäre Ursprung seiner Risiken und Erträge wird zu seinem sekundären Segmentberichtsformat.

29. Eine „Matrixdarstellung" — sowohl Geschäftssegmente als auch geografische Segmente als primäre Segmentberichtsformate mit vollständigen Segmentangaben auf jeder Grundlage — stellt oft nützliche Informationen zur Verfügung, wenn die Risiken und die Eigenkapitalverzinsung eines Unternehmens sowohl aus Unterschieden in den Produkten und Dienstleistungen, die es herstellt oder anbietet, als auch aus Unterschieden in den geografischen Regionen, in denen es tätig ist, stark beeinflusst werden. Dieser Standard gebietet weder eine „Matrixdarstellung", noch verbietet er dieselbe.

30. In manchen Fällen kann sich die Organisation und interne Berichterstattung eines Unternehmens nach Organisationssparten entwickelt haben, die weder zu den Unterschieden in den Arten der Produkte und Dienstleistungen, die sie herstellen oder anbieten, noch zu geografischen Regionen, in denen sie tätig sind, einen Bezug haben. Beispielsweise kann die interne Berichterstattung einzig nach juristischen Einheiten organisiert sein, was zu internen Segmenten führt, die aus Gruppen unähnlicher Produkte und Dienstleistungen zusammengesetzt sind. In solchen ungewöhnlichen Fällen erfüllen die intern dargestellten Segmentdaten nicht die Zielsetzung dieses Standards. Demgemäß verlangt Paragraph 27(b), dass das Management eines Unternehmens bestimmt, ob die Risiken und Erträge des Unternehmens mehr von den Produkten bzw. Dienstleistungen oder mehr geografisch gelenkt werden, und sie entweder Geschäftssegmente oder geografische Segmente zur übergeordneten Grundlage der Segmentberichterstattung des Unternehmens wählen. Die Zielsetzung ist es, einen vernünftigen Grad an Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen sowie die Verbesserung der Verständlichkeit der sich ergebenden Informationen zu erreichen, und den zum Ausdruck gekommenen Ansprüchen der Investoren, Gläubiger und anderer auf Informationen über produkt- bzw.

▼B

dienstleistungsbezogene sowie regionale Risiken und Erträge gerecht zu werden.

Geschäftssegmente und geografische Segmente

31. **Die Geschäftssegmente und die geografischen Segmente eines Unternehmens für externe Darstellungszwecke sind die organisatorischen Einheiten, für die Informationen an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans zu dem Zweck berichtet werden, um die Ertragskraft der Einheiten in der Vergangenheit zu bestimmen und um Entscheidungen über die zukünftige Verteilung der Ressourcen zu fällen, außer, wie es in Paragraph 32 vorgesehen ist.**

32. **Wenn die interne Organisations- und Managementstruktur eines Unternehmens, sowie sein System der internen Finanzberichterstattung an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans weder auf individuellen Produkten oder Dienstleistungen oder auf Gruppen ähnlicher Produkte bzw. Dienstleistungen noch auf Regionen basieren, schreibt Paragraph 27(b) vor, dass das Management des Unternehmens, basierend auf seiner Einschätzung, des vorherrschenden Ursprungs der Risiken und Erträge, entweder Geschäftssegmente oder geografische Segmente zum primären Segmentberichtsformat des Unternehmens wählt, mit dem Anderen als dessen sekundären Berichtsformat. In diesem Fall muss das Management des Unternehmens seine Geschäftsegmente und geografischen Segmente zu externen Darstellungszwecken eher auf der Grundlage der Definitionskriterien in Paragraph 9 dieses Standards, als auf der Grundlage seines Systems der internen Finanzberichterstattung an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans, in Übereinstimmung mit dem Folgenden bestimmen:**

   (a) **wenn eines oder mehrere der für das Management intern berichteten Segmente ein Geschäftssegment oder geografisches Segment auf der Grundlage der Definitionskriterien des Paragraphen 9 ist, andere hingegen jedoch nicht, ist der unten aufgeführte Unterparagraph (b) nur auf diejenigen internen Segmente anzuwenden, die nicht die Definitionen in Paragraph 9 erfüllen (dieses deswegen, da ein intern dargestelltes Segment, das die Definition erfüllt, nicht weiter zu segmentieren ist);**

   (b) **für diejenigen an das Management intern berichteten Segmente, die die Definitionen in Paragraph 9 nicht erfüllen, hat sich das Management an der nächst niedrigeren Ebene der internen Segmentierung, die nach Produkt- und Dienstleistungssparten oder geografischen Sparten Informationen darstellt, zu orientieren, wie es nach den Definitionen in Paragraph 9 angemessen ist; und**

   (c) **wenn ein solches, intern dargestelltes Segment einer niedrigeren Ebene die Definition des Geschäftsegmentes oder des geografischen Segments auf Grundlage der Kriterien in Paragraph 9 erfüllt, sind die Kriterien der Paragraphen 34 und 35 zur Bestimmung der berichtspflichtigen Segmente auf dieses Segment anzuwenden.**

33. Gemäß dieses Standards werden die meisten Unternehmen ihre Geschäftssegmente und geografischen Segmente als die organisatorischen Einheiten bestimmen, für die Informationen an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan (besonders dem Aufsichtsrat, sofern dieser existiert) und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans (den leitenden Entscheidungsträger, der in manchen Fällen aus einer Gruppe verschiedener Personen bestehen kann) zu dem Zweck berichtet werden, um die Ertragskraft der Einheiten in der Vergangenheit zu bestimmen und um Entscheidungen über die zukünftige Verteilung der Ressourcen zu fällen. Selbst wenn ein Unternehmen Paragraph 32 anwenden muss, da seine internen Segmente sich nicht an den Produkt- bzw. Dienstleistungssparten oder an den geografischen Sparten orientieren, wird es sich an der nächst niedrigeren Ebene der internen Segmentierung orientieren, die Informationen anhand von Produkt- und Dienstleistungssparten oder geografischen Sparten darstellt, als dass es einzig zu externen Darstellungszwecken Segmente konstruiert. Dieser Ansatz der Orientierung an der Organisations- und Managementstruktur eines Unternehmens und an seinem internen Finanzberichtssystem zur Bestimmung der Geschäftssegmente und der geografischen Segmente eines Unternehmens zum Zweck der externen Darstellung wird manchmal „Managementansatz“ genannt, während die organisatorischen Einheiten,

▼B

für die intern Informationen dargestellt werden, manchmal als „Betriebssegmente“ bezeichnet werden.

Berichtspflichtige Segmente

34. **Zwei oder mehr intern dargestellte Geschäftssegmente oder geografische Segmente, die sich im Wesentlichen ähnlich sind, können zu einem einzigen Geschäftssegment oder geografischen Segment zusammengefasst werden. Zwei oder mehr Geschäftssegmente oder geografische Segmente sind sich nur dann im Wesentlichen ähnlich, wenn:**

(a) **sie eine ähnliche langfristige Ertragsentwicklung aufweisen; und**

(b) **sie sich bzgl. sämtlicher Kriterien der entsprechenden Definition in Paragraph 9 ähnlich sind.**

35. **Ein Geschäftssegment oder geografisches Segment ist als ein berichtspflichtiges Segment zu bestimmen, wenn ein Großteil seiner Erlöse aus den Verkäufen an externe Kunden erworben wurde und:**

(a) **seine Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden und von Transaktionen mit anderen Segmenten 10 % oder mehr der gesamten externen und internen Erlöse aller Segmente ausmachen; oder**

(b) **sein Segmentergebnis, unbeschadet ob Gewinn oder Verlust, 10 % oder mehr des zusammengefassten positiven Ergebnisses aller Segmente oder des zusammengefassten negativen Ergebnisses aller Segmente, welches davon als absoluter Betrag größer ist, ausmacht; oder**

(c) **seine Vermögenswerte 10 % oder mehr der gesamten Vermögenswerte aller Segmente ausmachen.**

36. **Wenn ein intern dargestelltes Segment unter allen Signifikanzschwellen in Paragraph 35 liegt, dann:**

(a) **kann dieses Segment trotz seiner Größe als berichtspflichtiges Segment bezeichnet werden;**

(b) **wenn es nicht als berichtspflichtiges Segment trotz seiner Größe bezeichnet wird, kann dieses Segment mit einem oder mehreren anderen gleichartigen, intern dargestellten Segmenten, die ebenso unter allen Signifikanzschwellen in Paragraph 35 liegen, zu einem gesondert berichtspflichtigen Segment zusammengefasst werden (zwei oder mehr Geschäftssegmente oder geografische Segmente sind gleichartig, wenn sie einen Großteil der Kriterien der entsprechenden Definition in Paragraph 9 teilen); und**

(c) **wenn dieses Segment weder gesondert dargestellt noch zusammengefasst wird, ist es als nicht zugeordneter Ausgleichsposten einzubeziehen.**

37. **Wenn die gesamten, den berichtspflichtigen Segmenten zuzuordnenden Erlöse weniger als 75 % der gesamten konsolidierten Erlöse oder Unternehmenserlöse ausmachen, sind zusätzliche Segmente als berichtspflichtige Segmente zu bestimmen, auch wenn sie nicht die 10 % Schwellenwerte in Paragraph 35 erreichen, bis wenigstens 75 % der gesamten konsolidierten Erträge oder Unternehmenserträge in die berichtspflichtigen Segmente einbezogen sind**.

38. Die 10 % Schwellenwerte in diesem Standard dienen nicht als Leitlinie zur Bestimmung der Wesentlichkeit für irgendeinen Gesichtspunkt der Finanzberichterstattung, außer der Bestimmung berichtspflichtiger Geschäftssegmente und geografischer Segmente.

39. Indem die berichtspflichtigen Segmente auf die Segmente begrenzt werden, die einen Großteil ihrer Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden einnehmen, verlangt dieser Standard nicht, dass die verschiedenen Stufen der vertikal integrierten Tätigkeiten als gesonderte Geschäftssegmente bestimmt werden. Es ist jedoch in manchen Industriezweigen eine gängige Vorgehensweise, bestimmte vertikal integrierte Tätigkeiten als gesonderte Geschäftssegmente darzustellen, auch wenn diese keine wesentlichen, externen Umsatzerlöse erwirtschaften. Beispielsweise stellen einige internationale Ölgesellschaften ihre Upstream-Tätigkeiten (Exploration und Förderung) und ihre Downstream-Tätigkeiten (Veredelung und Vermarktung) als gesonderte Geschäftssegmente dar, auch wenn das meiste oder die Gesamtheit des Upstream-Produktes (Rohöl) intern zur Veredelungssparte des Unternehmens transferiert wird.

▼B

40. Dieser Standard empfiehlt, aber verlangt nicht, vertikal integrierte Tätigkeiten freiwillig, mit einer angemessenen Beschreibung, die die Angabe der Grundlage der Preisermittlung für Transfers zwischen den Segmenten, wie es von Paragraph 75 erfordert wird, einschließt, als gesonderte Segmente darzustellen.

41. **Wenn das interne Berichtssystem eines Unternehmens die vertikal integrierten Tätigkeiten als gesonderte Segmente behandelt, und sich das Unternehmen nicht dafür entscheidet, diese extern als Geschäftssegmente darzustellen, ist das Verkaufssegment in das oder die kaufende(n) Segment(e) zur Bestimmung der extern berichtspflichtigen Geschäftssegmente einzubeziehen, es sei denn, dass es keine vernünftige Grundlage dafür gibt; in diesem Fall ist das verkaufende Segment als ein nicht zugeordneter Ausgleichsposten einzubeziehen.**

42. **Ein Segment, das in der unmittelbar vorangegangenen Berichtsperiode als berichtspflichtiges Segment bestimmt wurde, da es die relevanten 10 % Schwellenwerte erreicht hat, ist ungeachtet dessen, dass seine Erlöse, sein Ergebnis und seine Vermögenswerte alle nicht länger die 10 % Schwellenwerte überschreiten, weiterhin als berichtspflichtiges Segment zu behandeln, wenn das Management dem Segment eine fortgeführte Bedeutung beimisst.**

43. **Wenn ein Segment in der aktuellen Berichtsperiode erstmals als berichtspflichtiges Segment bestimmt wurde, da es die relevanten 10 % Schwellenwerte erreicht, sind die zu Vergleichszwecken dargestellten Segmentdaten der vorangegangenen Berichtsperiode anzupassen, auch wenn dieses Segment in der vorangegangenen Berichtsperiode die 10 % Schwellenwerte nicht erreicht hat, es sei denn, dies ist nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar.**

SEGMENTBILANZIERUNGS- UND -BEWERTUNGSMETHODEN

44. **Segmentinformationen sind in Übereinstimmung mit den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für die Aufstellung und Darstellung der Abschlüsse eines Konzerns oder Unternehmens angewendet werden, aufzustellen**.

45. Es wird davon ausgegangen, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, für deren Anwendung sich das Management eines Unternehmens bei der Aufstellung ihrer Konzern- oder unternehmensweiten Abschlüsse entschieden hat, diejenigen sind, die das Management als am besten für externe Darstellungszwecke geeignet erachtet. Seitdem es der Zweck von Segmentinformationen ist, den Abschlussadressaten zu helfen, das Unternehmen als Ganzes besser zu verstehen und sachgerechter beurteilen zu können, verlangt dieser Standard bei der Aufstellung von Segmentinformationen die Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die das Management gewählt hat. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der Konsolidierung und des Einzelabschlusses auf die berichtspflichtigen Segmente so anzuwenden sind, als ob die Segmente gesonderte, für sich alleine zu betrachtende Bericht erstattende Einheiten wären. Eine detaillierte Berechnung, die unter Anwendung einer bestimmten Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode auf unternehmensweiter Ebene erstellt wurde, kann auf Segmente verteilt werden, wenn es dafür eine vernünftige Grundlage gibt. Pensionsberechnungen, beispielsweise, werden oft für das Unternehmen als Ganzes erstellt, aber die unternehmensweiten Zahlen können auf Grundlage von Gehalts- und Demographiedaten für die Segmente auf die Segmente verteilt werden.

46. Dieser Standard verbietet die Angabe von zusätzlichen Segmentinformationen, die auf einer anderen Grundlage als der für den Konzern- oder Einzelabschluss verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgestellt wurden, nicht unter der Voraussetzung, dass (a) die Informationen intern dem Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und dem Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans für die Zwecke der Entscheidungsfindung über die Verteilung der Ressourcen auf das Segment und der Einschätzung seiner Ertragskraft berichtet werden und (b) die Grundlage der Bewertung dieser zusätzlichen Informationen klar beschrieben wird.

47. **Vermögenswerte, die gemeinsam von zwei oder mehr Segmenten verwendet werden, sind nur, und nur dann, auf die Segmente zu verteilen, wenn die darauf bezogenen Erträge und Aufwendungen auch auf diese Segmente verteilt worden sind.**

48. Die Weise, in der die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen auf die Segmente verteilt werden, hängt von solchen Faktoren, wie der Art dieser Posten, der von dem Segment betriebenen Tätigkeiten und der relativen Selbständigkeit dieses Segments, ab. Es ist

▼B

nicht möglich oder angemessen, eine einzige Grundlage für die Verteilung, die von allen Unternehmen anzuwenden ist, zu benennen. Es ist auch nicht angemessen, die Verteilung der Posten der Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens zu erzwingen, die sich auf zwei oder mehr Segmente zusammen beziehen, wenn die einzige Grundlage für eine solche Verteilung willkürlich oder schwer zu verstehen ist. Zur gleichen Zeit sind die Definitionen der Segmenterträge, der Segmentaufwendungen, des Segmentvermögens und der Segmentschulden miteinander verknüpft, und die resultierenden Verteilungen haben übereinzustimmen. Deswegen werden gemeinsam verwendete Vermögenswerte nur, und nur dann, auf die Segmente verteilt, wenn die korrespondierenden Erträge und Aufwendungen auch auf diese Segmente verteilt wurden. Beispielsweise ist ein Vermögenswert nur, und nur dann, im Segmentvermögen enthalten, wenn die entsprechende planmäßige Abschreibung bei der Bestimmung des Segmentergebnisses abgesetzt worden ist.

ANGABEN

49. Die Paragraphen 50-67 geben die erforderlichen Angaben für die berichtspflichtigen Segmente für das primäre Segmentberichtsformat eines Unternehmens an. Die Paragraphen 68-72 bestimmen die erforderlichen Angaben für das sekundäre Berichtsformat eines Unternehmens. Den Unternehmen wird empfohlen, alle primären Segmentangaben, wie sie in den Paragraphen 50-67 bestimmt werden, für jedes sekundär berichtspflichtige Segment darzustellen, obwohl die Paragraphen 68-72 bedeutend weniger Angaben für die sekundäre Grundlage verlangen. Die Paragraphen 74-83 richten sich an verschiedene andere Inhalte der Segmentangaben. Der Anhang B dieses Standards veranschaulicht die Anwendung dieser Angabenregelungen.

Primäres Berichtsformat

50. **Die Angabenerfordernisse in den Paragraphen 51-67 sind auf jedes berichtspflichtige Segment auf der Grundlage des primären Berichtsformats eines Unternehmens anzuwenden.**

51. **Ein Unternehmen hat die Segmenterlöse für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben. Segmenterlöse aus Verkäufen an externe Kunden und Segmenterlöse aus Transaktionen mit anderen Segmenten sind getrennt darzustellen.**

52. **Ein Unternehmen hat das Segmentergebnis für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben**.

53. Wenn ein Unternehmen den Segmentgewinn oder -verlust oder einige andere Maße der Segmentrentabilität, außer dem Segmentergebnis, ohne willkürliche Verteilungen berechnen kann, wird die Darstellung dieses Betrages oder dieser Beträge zusätzlich zu dem Segmentergebnis bei angemessener Beschreibung empfohlen. Wenn diese Maße auf einer anderen Grundlage als die für Konzern- oder Einzelabschlüsse verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgestellt wurden, hat das Unternehmen eine klare Beschreibung der Grundlagen dieser Bewertung in seine Abschlüsse einzubeziehen.

54. Ein Beispiel für ein Maß der Segmentertragskraft über dem Segmentergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Bruttogewinnspanne der Umsatzerlöse. Beispiele für Maße der Segmentertragskraft unter dem Segmentergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung sind das Ergebnis aus den gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten (entweder vor oder nach Ertragsteuern) und der Periodengewinn oder -verlust.

55. **Ein Unternehmen hat den Gesamtbuchwert des Segmentvermögens für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben.**

56. **Ein Unternehmen hat die Segmentschulden für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben.**

57. **Ein Unternehmen hat die gesamten Anschaffungskosten, die während der Berichtsperiode durch den Erwerb von Segmentvermögen verursacht wurden, von dem erwartet wird, dass es über mehr als eine Berichtsperiode genutzt wird (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte), für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben. Während dies manchmal auf Investitionsausgaben bezogen wird, hat die Bewertung, die von diesem Grundsatz verlangt wird, auf Grundlage der Periodenabgrenzung, nicht auf der des Zahlungsmittelflusses zu erfolgen.**

58. **Ein Unternehmen hat die gesamten Aufwendungen, die für die planmäßige Abschreibung des Segmentvermögens für die Berichtspe-**

▼B

riode in dem Segmentergebnis enthalten sind, für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben.

59. **Obwohl ein Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, die Art und den Betrag jeglicher Segmenterträge und Segmentaufwendungen anzugeben, die von solcher Größe, Art oder Häufigkeit sind, dass deren Angabe wesentlich für die Erklärung der Ertragskraft eines jeden berichtspflichtigen Segments für die Berichtsperiode ist.**

60. IAS 8 verlangt, „wenn Ertrags- oder Aufwandsposten innerhalb des Ergebnis aus der gewöhnlichen Tätigkeit von einer derartigen Größe, Art oder Häufigkeit sind, dass ihre Angabe relevant für die Erklärung der Ertragskraft des Unternehmens in der Periode ist, sind Art und Betrag dieser Posten gesondert anzugeben“ sind. IAS 8 nennt eine Anzahl von Beispielen, einschließlich Abwertungen für Vorräte und Sachanlagen, Rückstellungen für Restrukturierungen, Verkäufe von Sachanlagen und langfristiger Finanzinvestitionen, Aufgabe von Geschäftsbereichen, Beendigung von Rechtsstreitigkeiten und Auflösungen von Rückstellungen. Paragraph 59 ist nicht dazu beabsichtigt, die Klassifizierung irgendwelcher dieser Ertrags- oder Aufwandsposten von gewöhnlich zu außerordentlich (wie in IAS 8 definiert) oder die Bewertung solcher Posten zu ändern. Die von diesem Paragraphen empfohlenen Angaben ändern jedoch für Angabenzwecke die Ebene, auf der die Wesentlichkeit solcher Posten bewertet wird, von der Unternehmensebene auf die Segmentebene.

61. **Ein Unternehmen hat für jedes berichtspflichtige Segment den gesamten Betrag wesentlicher, nicht zahlungswirksamer Aufwendungen anzugeben, mit Ausnahme der planmäßigen Abschreibungen, die in die Segmentaufwendungen einbezogen und deswegen bei der Bewertung des Segmentergebnisses abgezogen wurden, für die gemäß Paragraph 58 gesonderte Angaben verlangt werden.**

62. IAS 7 verlangt, dass ein Unternehmen eine Kapitalflussrechnung darstellt, die die Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit gesondert ausweist. IAS 7 hebt hervor, dass die Angabe von Informationen zu Cashflows für jedes berichtspflichtige Industriesegment und geografische Segment wichtig für das Verständnis der gesamten Vermögens- und Finanzlage, der Liquidität und der Cashflows eines Unternehmens ist. IAS 7 empfiehlt die Angabe solcher Informationen. Auch dieser Standard empfiehlt die Angabe der Segment-Cashflows, die in IAS 7 empfohlen werden. Zusätzlich empfiehlt er die Angabe wesentlicher nicht zahlungswirksamer Erträge, die in die Segmenterträge einbezogen und deshalb bei der Bewertung des Segmentergebnisses addiert wurden.

63. **Ein Unternehmen, das Angaben über den Segment-Cashflow zur Verfügung stellt, die in IAS 7 empfohlen werden, braucht nicht zusätzlich den planmäßigen Abschreibungsaufwand gemäß Paragraph 58 oder die nicht zahlungswirksamen Aufwendungen gemäß Paragraph 61 anzugeben.**

64. **Ein Unternehmen hat für jedes berichtspflichtige Segment die Summe des Anteils eines Unternehmens am Periodengewinn oder -verlust von assoziierten Unternehmen, Joint Ventures oder anderen Anteilen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, anzugeben, wenn im Wesentlichen alle Tätigkeiten der assoziierten Gesellschaften innerhalb dieses einen Segments liegen.**

65. Während gemäß des vorhergehenden Paragraphen ein einzelner zusammengefasster Betrag angegeben wird, ist jedes assoziierte Unternehmen, Joint Venture oder jeder andere nach der Equity-Methode bilanzierte Anteil individuell einzuschätzen, um zu bestimmen, ob deren Tätigkeiten im Wesentlichen alle innerhalb eines Segments liegen.

66. **Wenn die Summe der Anteile eines Unternehmens am Periodengewinn oder -verlust von assoziierten Unternehmen, Joint Ventures, oder anderen Anteilen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, nach berichtspflichtigen Segmenten angegeben wird, ist die Summe der Anteile an diesen assoziierten Unternehmen und Joint Ventures auch nach berichtspflichtigen Segmenten anzugeben.**

67. **Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung zwischen den für die berichtspflichtigen Segmente angegebenen Informationen und den zusammengefassten Informationen im Konzern- oder Einzelabschluss darzustellen. Bei der Darstellung der Überleitungsrechnung sind die Segmenterträge auf die Unternehmenserträge von externen Kunden überzuleiten (einschließlich der Angaben des Betrages der Unterneh-**

▼B

menserlöse von externen Kunden, die nicht in irgendwelche Segmenterträge einbezogen wurden). Das Segmentergebnis ist auf ein vergleichbares Maß sowohl des betrieblichen Gewinnes oder Verlustes eines Unternehmens, als auch des Periodengewinnes oder -verlustes eines Unternehmens überzuleiten. Das Segmentvermögen ist auf die Vermögenswerte des Unternehmens überzuleiten. Segmentschulden sind auf die Schulden des Unternehmens überzuleiten.

Sekundäre Segmentinformationen

68. Die Paragraphen 50-67 bestimmen die Angabepflichten, die auf der Grundlage des primären Berichtsformats eines Unternehmens auf jedes berichtspflichtige Segment anzuwenden sind. Die Paragraphen 69-72 bestimmen die Angabepflichten, die auf der Grundlage des sekundären Berichtsformats eines Unternehmens auf jedes berichtspflichtige Segment anzuwenden sind, wie folgt:

(a) Wenn das primäre Format eines Unternehmens Geschäftssegmente sind, sind die erforderlichen Angaben für das sekundäre Format in Paragraph 69 festgelegt;

(b) wenn das primäre Format eines Unternehmens geografische Segmente auf der Grundlage des Standortes der Vermögenswerte (wo die Produkte des Unternehmens hergestellt oder wo seine Aktivitäten zur Erbringung der Dienstleistungen angesiedelt sind) sind, sind die erforderlichen Angaben für das sekundäre Format in den Paragraphen 70 und 71 festgelegt;

(c) wenn das primäre Format eines Unternehmens geografische Segmente auf der Grundlage des Standortes seiner Kunden (wo seine Produkte verkauft oder seine Dienstleistungen in Anspruch genommen werden) sind, sind die erforderlichen Angaben für das sekundäre Format in den Paragraphen 70 und 72 festgelegt.

69. **Wenn das primäre Format zur Segmentberichterstattung eines Unternehmens Geschäftssegmente sind, sind auch folgende Informationen darzustellen:**

(a) **die Segmenterlöse von externen Kunden nach geografischen Regionen auf der Grundlage des geografischen Standortes seiner Kunden, für jedes geografische Segment, dessen Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden 10 % oder mehr der gesamten Unternehmenserlöse aus Verkäufen zu allen externen Kunden ausmachen;**

(b) **der Gesamtbuchwert des Segmentvermögens nach dem geografischen Standort der Vermögenswerte für jedes geografische Segment, dessen Segmentvermögen 10 % oder mehr der gesamten Vermögenswerte aller geografischen Segmente ausmacht; und**

(c) **die gesamten Anschaffungskosten, die während der Berichtsperiode durch den Erwerb von Segmentvermögen, von dem erwartet wird, dass es über mehr als eine Berichtsperiode genutzt wird (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte), verursacht wurden, nach dem geografischen Standort der Vermögenswerte für jedes geografische Segment, dessen Segmentvermögen 10 % oder mehr der gesamten Vermögenswerte aller geografischen Segmente ausmacht.**

70. **Wenn das primäre Format zur Segmentberichterstattung eines Unternehmens geografische Segmente sind (entweder basierend auf dem Standort der Vermögenswerte oder dem Standort der Kunden), hat es auch die folgenden Segmentinformationen für jedes Geschäftssegment, dessen Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden 10 % oder mehr der gesamten Unternehmenserlöse aus Verkäufen an alle externe Kunden oder dessen Segmentvermögen 10 % oder mehr der gesamten Vermögenswerte aller Geschäftssegmente ausmachen, darzustellen:**

(a) **Segmenterlöse von externen Kunden;**

(b) **der Gesamtbuchwert des Segmentvermögens; und**

(c) **die gesamten Anschaffungskosten, die während einer Berichtsperiode durch den Erwerb von Segmentvermögen verursacht wurden, von dem erwartet wird, dass es über mehr als eine Berichtsperiode genutzt wird (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte).**

71. **Wenn das primäre Format zur Segmentberichterstattung eines Unternehmens geografische Segmente auf der Grundlage des**

▼B

Standortes der Vermögenswerte sind, und wenn der Standort seiner Kunden sich von dem Standort seiner Vermögenswerte unterscheidet, hat das Unternehmen auch die Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden für jedes auf den Kunden basierende geografische Segment darzustellen, dessen Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden 10 % oder mehr der gesamten Unternehmenserlöse aus den Verkäufen an alle externen Kunden betragen.

72. **Wenn das primäre Format zur Segmentberichterstattung eines Unternehmens geografische Segmente auf der Grundlage des Standortes der Kunden sind, und wenn die Vermögenswerte des Unternehmens in anderen geografischen Regionen als die seiner Kunden angesiedelt sind, hat das Unternehmen auch die folgenden Segmentinformationen für jedes auf Vermögenswerten basierende geografische Segment, dessen Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden oder dessen Segmentvermögen 10 % oder mehr der dazugehörenden konsolidierten oder zusammengefassten Unternehmensbeträge ausmachen, darzustellen:**

(a) **den Gesamtbuchwert des Segmentvermögens nach geografischem Standort der Vermögenswerte; und**

(b) **die gesamten Anschaffungskosten, die während der Berichtsperiode durch den Erwerb von Segmentvermögen verursacht wurden, von dem erwartet wird, dass es über mehr als eine Berichtsperiode genutzt wird (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte), nach dem Standort der Vermögenswerte.**

Beispielhafte Segmentangaben

73. Der Anhang B dieses Standards stellt eine Veranschaulichung der Angaben für primäre und sekundäre Berichtsformate dar, die von diesem Standard erfordert werden.

Andere Inhalte der Angaben

74. **Wenn ein Geschäftssegment oder geografisches Segment, über das dem Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und dem Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans berichtet wird, kein berichtspflichtiges Segment ist, da es einen Großteil seiner Erlöse aus den Verkäufen an andere Segmenten erwirbt, dessen Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden aber nichtsdestotrotz 10 % oder mehr der gesamten Unternehmenserlöse aus Verkäufen an alle externen Kunden ausmachen, hat das Unternehmen diese Tatsache und die Beträge der Erlöse aus (a) den Verkäufen an externe Kunden und (b) aus internen Verkäufen an andere Segmente anzugeben.**

75. **Bei der Bewertung und Darstellung der Segmenterlöse aus Transaktionen mit anderen Segmenten sind Transfers zwischen den Segmenten auf der Grundlage zu bewerten, die das Unternehmen tatsächlich zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für solche Transfers anwendet. Die Grundlage der Ermittlung von Verrechnungspreisen für Transfers zwischen den Segmenten und jegliche Änderung davon ist in den Abschlüssen anzugeben.**

76. **Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für die Segmentberichterstattung angewendet werden und eine wesentliche Auswirkung auf die Segmentinformationen haben, sind anzugeben, und die Segmentinformationen der vorangegangenen Berichtsperiode, die zu Vergleichszwecken dargestellt werden, sind anzupassen, außer wenn dies praktisch undurchführbar ist. Diese Angaben umfassen eine Beschreibung der Art der Änderung, die Gründe für die Änderung, die Tatsache, dass Vergleichsinformationen angepasst worden sind oder dass es nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, dies zu tun, und die finanzielle Auswirkung der Änderung, wenn sie vernünftig bestimmt werden kann. Wenn ein Unternehmen die Bestimmung seiner Segmente ändert und die Segmentinformationen der vorangegangenen Berichtsperiode nicht an die neue Grundlage anpasst, da es nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist, dies zu tun, hat das Unternehmen aus Vergleichbarkeitsgründen die Segmentdaten sowohl auf der alten, als auch auf der neuen Grundlage der Segmentierung in dem Jahr, in dem es die Bestimmung seiner Segmente ändert, darzustellen.**

77. Änderungen der von einem Unternehmen angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden in IAS 8 behandelt. IAS 8 verlangt, dass Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nur vorgenommen werden dürfen, wenn dies von einer Satzung oder von einem Standardsetter verlangt wird oder wenn die Änderung zu einer

▼B

geeigneteren Darstellung der Ereignisse oder Geschäftsvorfälle in den Abschlüssen des Unternehmens führt.

78. Änderungen der unternehmensweit angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die die Segmentinformationen beeinflussen, werden gemäß IAS 8 behandelt. Solange ein neuer International Accounting Standard nichts Anderes vorsieht, verlangt IAS 8, dass eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden rückwirkend anzuwenden ist und dass die Informationen der vorangegangenen Berichtsperiode anzupassen sind, es sei denn, die Anpassung ist nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar, (Benchmark-Methode) oder dass die kumulierten Anpassungen, die aus der Änderung resultieren, in die Bestimmung des Periodengewinnes oder -verlustes des Unternehmens in der aktuellen Berichtsperiode einbezogen werden (alternativ zulässige Methode). Wenn der Benchmark-Methode gefolgt wird, werden die Segmentinformationen der vorangegangenen Berichtsperiode angepasst. Wenn der alternativ zulässige Methode gefolgt wird, sind die kumulierten Anpassungen, die in die Bestimmung des Periodengewinnes oder -verlustes eines Unternehmens einbezogen werden, in dem Segmentergebnis enthalten, wenn es sich um einen betrieblichen Posten handelt, der den Segmenten zugeordnet oder auf sie vernünftig verteilt werden kann. In letzterem Fall erfordert IAS 8 gegebenenfalls eine gesonderte Angabe, wenn dessen Größe, Art oder Häufigkeit so beschaffen sind, dass die Angabe wesentlich ist, um die Ertragskraft des Unternehmens für die Berichtsperiode zu erläutern.

79. Einige Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beziehen sich speziell auf die Segmentberichterstattung. Beispiele sind u. a. Änderungen bei der Bestimmung der Segmente und Änderungen der Grundlage zur Verteilung der Erträge und Aufwendungen auf die Segmente. Solche Änderungen können einen wesentlichen Einfluss auf die dargestellten Segmentinformationen haben, aber sie werden nicht die für das Unternehmen dargestellte Summe der Finanzinformationen ändern. Um den Adressaten ein Verständnis der Änderungen und die Einschätzung von Entwicklungen zu ermöglichen, sind die Segmentinformationen der vorangegangenen Berichtsperiode, die in die Abschlüsse zu Vergleichszwecken einbezogen werden, wenn dies zweckmäßig ist, anzupassen, um die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zum Ausdruck zu bringen.

80. Paragraph 75 verlangt, dass für Segmentberichterstattungszwecke die Transfers zwischen den Segmenten auf der Grundlage bewertet werden, die das Unternehmen tatsächlich für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für solche Transfers anwendet. Wenn ein Unternehmen die tatsächlich angewandte Methode der Verrechnungspreisermittlung für Transfers zwischen den Segmenten ändert, ist dies keine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode, für die die Segmentdaten der vorangegangenen Berichtsperiode gemäß Paragraph 76 anzupassen sind. Paragraph 75 verlangt jedoch die Angabe der Änderung.

81. **Ein Unternehmen hat auf die Arten der Produkte und Dienstleistungen, die in jedem berichtspflichtigen Geschäftssegment einbezogen sind, und auf die Zusammensetzung jedes primären oder sekundären berichtspflichtigen geografischen Segments, hinzuweisen, wenn dies nicht sonst in den Abschlüssen oder anderswo im Geschäftsbericht angegeben ist.**

82. Um die Auswirkungen solcher Umstände, wie Veränderungen der Nachfrage, Änderungen der Preise von Vorleistungen oder anderen Faktoren der Produktion und die Entwicklung von alternativen Produkten und Herstellungsprozessen auf ein Geschäftssegment, einzuschätzen, ist es notwendig, die Tätigkeiten zu kennen, die dieses Segment umgeben. Um die Auswirkungen von Änderungen der wirtschaftlichen und politischen Rahmenbedingungen auf die Risiken und die Eigenkapitalverzinsung eines geografischen Segments einzuschätzen, ist es ebenso wichtig, die Zusammensetzung dieses geografischen Segments zu kennen.

83. Früher dargestellte Segmente, die nicht länger die quantitativen Schwellenwerte erreichen, sind nicht gesondert darzustellen. Sie können diese Schwellenwerte beispielsweise auf Grund eines Nachfragerückganges oder eines Wechsels der Managementstrategie oder auf Grund der Veräußerung eines Teiles Tätigkeiten des Segments oder der Zusammenfassung mit anderen Segmenten, nicht länger erreichen. Weiterhin kann eine Erläuterung, warum ein früher berichtspflichtiges Segment nicht mehr dargestellt wird, auch nützlich für die Bestätigung von Erwartungen bezüglich schrumpfender Märkte und Änderungen der Unternehmensstrategien sein.

▼B

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

84. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard anstatt des ursprünglichen IAS 14 für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Juli 1998 beginnen, so ist dies anzugeben. Wenn Abschlüsse Vergleichsinformationen für Berichtsperioden vor der erstmaligen Pflichtanwendung oder für die freiwillige Anwendung dieses Standard beinhalten, ist eine Anpassung der darin einbezogenen Segmentdaten zur Erfüllung der Anforderungen dieses Standards erforderlich, solange es nicht unzweckmäßig ist, dies zu tun; in einem solchen Fall ist dies anzugeben.**

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 16

Sachanlagen

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-5
Definitionen	6
Ansatz	7-14
Erstmalige Anschaffungs- oder Herstellungskosten	11
Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	12-14
Bewertung bei erstmaligem Ansatz	15-28
Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	16-22
Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	23-28
Folgebewertung	29-66
Anschaffungskostenmodell	30
Neubewertungsmodell	31-42
Abschreibung	43-62
Abschreibungsvolumen und Abschreibungszeitraum	50-59
Abschreibungsmethode	60-62
Wertminderung	63-64
Entschädigung für Wertminderung	65-66
Ausbuchung	67-72
Angaben	73-79
Übergangsvorschriften	80
Zeitpunkt des Inkrafttretens	81
Rücknahme anderer Verlautbarungen	82-83

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 16 (1998) *Sachanlagen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen vorzuschreiben, damit Abschlussadressaten Informationen über Investitionen eines Unternehmens in Sachanlagen und Änderungen solcher Investitionen erkennen können. Die grundsätzlichen Fragen zur Bilanzierung von Sachanlagen betreffen den Ansatz der Vermögenswerte, die Bestimmung ihrer Buchwerte und der Abschreibungs- und Wertminderungsaufwendungen.

▼M5

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist für die Bilanzierung der Sachanlagen anzuwenden, es sei denn, dass ein anderer Standard eine andere Behandlung erfordert oder zulässt.***

3. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

   (a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);

   bzw.

   (b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze, wie Öl, Erdgas und ähnliche nichtregenerative Ressourcen.

   Jedoch gilt dieser Standard für Sachanlagen, die verwendet werden, um die unter (a) und (b) genannten Vermögenswerte auszuüben bzw. zu erhalten.

4. Andere Standards können den Ansatz einer Sachanlage erfoderlich machen, der auf einer anderen Methode als der in diesem Standard vorgeschriebenen beruht. So muss beispielsweise gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* ein Unternehmen einen Ansatz einer geleasten Sachanlage nach dem Grundsatz der Übertragung von Risiken und Nutzenzugang bewerten. In solchen Fällen werden jedoch alle anderen Aspekte der Bilanzierungsmethoden für diese Vermögenswerte, einschließlich der Abschreibung, von diesem Standard vorgeschrieben.

5. Ein Unternehmen wendet diesen Standard für Immobilien an, die für die künftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden, die jedoch noch nicht die Definition einer ‚Finanzinvestition' gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilie* erfüllen. Sobald die Erstellung oder Entwicklung abgeschlossen ist, wird die Immobilie zu einer Finanzinvestition und das Unternehmen muss IAS 40 anwenden. IAS 40 findet auch bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien Anwendung, die für die weitere künftige Nutzung als Finanzinvestition saniert werden. Für ein Unternehmen, das das Anschaffungskostenmodel gemäß IAS 40 für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anwendet, ist das Anschaffungskostenmodel dieses Standards anzuwenden.

DEFINITIONEN

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

   Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen erfasst wird.

   Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes oder der Herstellung.

   Das Abschreibungsvolumen ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes oder eines Ersatzbetrages und dem Restwert.

   Abschreibung ist die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer.

   Der unternehmensspezifische Wert ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder nach Begleichung einer Schuld entstehen.

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

   Ein Wertminderungsaufwand ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswertes seinen erzielbaren Betrag übersteigt.

   Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte,

   (a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden;

   und die

   (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.

▼M5

Der erzielbare Betrag ist der höhere der beiden Beträge aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert eines Vermögenswertes.

Der Restwert eines Vermögenswertes ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen derzeit bei Abgang des Vermögenswertes nach Abzug des bei Abgang voraussichtlich anfallenden Aufwandes erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.

Die Nutzungsdauer ist:

(a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist;oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

ANSATZ

7. ***Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage sind als Vermögenswert anzusetzen, ausschließlich wenn:***

(a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird,

und wenn

(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage verlässlich bewertet werden können.

8. Ersatzteile und Wartungsgeräte werden normalerweise als Vorräte behandelt, die bei Verbrauch als Gewinn oder Verlust erfasst werden. Jedoch zählen bedeutende Ersatzteile und Bereitschaftsausrüstungen zu den Sachanlagen, wenn das Unternehmen sie erwartungsgemäß länger als eine Periode nutzt. Gleichermaßen werden die Ersatzteile und Wartungsgeräte, wenn sie nur in Zusammenhang mit einer Sachanlage genutzt werden können, als Sachanlagen angesetzt.

9. Dieser Standard schreibt für den Ansatz keine Maßeinheit hinsichtlich einer Sachanlage vor. Demzufolge ist bei der Anwendung der Ansatzkriterien auf die unternehmenspezifischen Gegebenheiten eine Beurteilung erforderlich. Es kann angemessen sein, einzelne unbedeutende Gegenstände, wie Press-, Gussformen und Werkzeuge, zusammenzufassen und die Kriterien auf den zusammengefassten Wert anzuwenden.

10. Ein Unternehmen bewertet alle Kosten für Sachanlagen nach diesen Ansatzkriterien zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Zu diesen Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören die ursprünglich für den Erwerb oder den Bau der Sachanlage angefallenen Kosten sowie die Folgekosten, um etwas hinzuzufügen, sie zu ersetzen oder zu warten.

Erstmalige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

11. Sachanlagen können aus Gründen der Sicherheit oder des Umweltschutzes erworben werden. Der Erwerb solcher Gegenstände steigert zwar nicht direkt den künftigen wirtschaftlichen Nutzen einer bereits vorhandenen Sachanlage, er kann aber notwendig sein, um den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den anderen Vermögenswerten des Unternehmens überhaupt erst zu gewinnen. Solche Sachanlagen sind als Vermögenswerte anzusetzen, da sie es einem Unternehmen ermöglichen, künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den in Beziehung stehenden Vermögenswerten zusätzlich zu dem Nutzen zu ziehen, der ohne den Erwerb möglich gewesen wäre. So kann beispielsweise ein Chemieunternehmen bestimmte neue chemische Bearbeitungsverfahren einrichten, um die Umweltschutzvorschriften für die Herstellung und Lagerung gefährlicher chemischer Stoffe zu erfüllen. Damit verbundene Betriebsverbesserungen werden als Vermögenswert angesetzt, da das Unternehmen ohne sie keine Chemikalien herstellen und verkaufen kann. Der aus solchen Vermögenswerten und verbundenen Vermögenswerten entstehende Buchwert wird jedoch auf Wertminderung gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* überprüft.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

12. Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen die laufenden Wartungskosten für diese Sachanlage nicht in ihrem Buchwert. Diese Kosten werden vielmehr bei Anfall erfolgswirksam erfasst. Kosten für die laufende Wartung setzen sich vor allem aus Kosten für Lohn und Verbrauchsgüter zusammen und können auch Kleinteile beinhalten. Der

▼M5

Zweck dieser Aufwendungen wird häufig als ‚Reparaturen und Instandhaltungen' der Sachanlagen beschrieben.

13. Teile einiger Sachanlagen bedürfen in regelmäßigen Zeitabständen gegebenenfalls eines Ersatzes. Das gilt beispielsweise für einen Hochofen, der nach einer bestimmten Gebrauchszeit auszufüttern ist, oder für Flugzeugteile wie Sitze und Bordküchen, die über die Lebensdauer des Flugzeuges mehrfach ausgetauscht werden. Sachanlagen können auch erworben werden, um einen nicht so häufig wiederkehrenden Ersatz vorzunehmen, wie den Ersatz der Innenwände eines Gebäudes, oder um einen einmaligen Ersatz vorzunehmen. Nach den Ansatzkriterein in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen im Buchwert einer Sachanlage die Kosten für den Ersatz eines Teils eines solchen Gegenstandes zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert jener Teile, die ersetzt wurden, wird gemäß den Ausbuchungsbestimmungen dieses Standards ausgebucht (siehe Paragraph 67-72).

14. Eine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage (z.B. eines Flugzeugs) kann die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen sein, ungeachtet dessen ob Teile ersetzt werden. Bei Durchführung jeder größeren Wartung werden die Kosten im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst, wenn die Ansatzkriterien erüllt sind. Jeder verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung (im Unterschied zu physischen Teilen) wird ausgebucht. Dies erfolgt ungeachtet dessen, ob die Kosten der vorhergehenden Wartung zu der Transaktion zugeordnet wurden, bei der die Sachanlage erworben oder hergestellt wurde. Wenn erforderlich können die geschätzten Kosten einer zukünftigen ähnlichen Wartung als Hinweis benutzt werden, worauf sich die Kosten des jetzigen Wartungsbestandteils zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung der Sachanlage beliefen.

BEWERTUNG BEI ERSTMALIGEM ANSATZ

15. ***Eine Sachanlage, die als Vermögenswert anzusetzen ist, ist bei erstmaligem Ansatz mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.***

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

16. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage umfassen:

    (a) den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti.

    (b) alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen.

    (c) die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Gegenstandes und die Wiederherstellung des Standortes, an dem er sich befindet, die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb des Gegenstandes oder als Folge eingeht, wenn es während einer gewissen Periode ihn zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten benutzt hat.

17. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

    (a) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die direkt auf Grund der Herstellung oder Anschaffung der Sachanlage anfallen;

    (b) Kosten der Standortvorbereitung;

    (c) Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung;

    (d) Installations- und Montagekosten;

    (e) Kosten für Testläufe, ob der Vermögenswert ordentlich funktioniert, nach Abzug der Nettoerträge vom Verkauf aller Gegenstände, die während der Vermögenswert zum Standort und in den betriebsbereiten Zustand gebracht wurde, hergestellt wurden (wie auf der Testanlage gefertigte Muster);

    und

    (f) Honorare.

18. Ein Unternehmen wendet IAS 2 *Vorräte* an für die Kosten aus Verpflichtungen für den Abbruch, das Abräumen und die Wiederherstellung des Standortes, an dem sich ein Gegenstand befindet, die während einer bestimmten Periode infolge der Nutzung des Gegenstandes zur Herstellung von Vorräten in der besagten Periode eingegangen wurden. Die Verpflich-

▼M5

tungen für Kosten, die gemäß IAS 2 oder IAS 16 bilanziert werden, werden gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* erfasst und bewertet.

19. Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gehören, sind:

(a) Kosten für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte;

(b) Kosten für die Einführung eines neuen Produktes oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);

(c) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten);

und

(d) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.

20. Die Erfassung von Anschaffungs- und Herstellungskosten im Buchwert einer Sachanlage endet, wenn sie sich an dem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung einer Sachanlage anfallen, sind nicht im Buchwert dieses Gegenstandes enthalten. Die nachstehenden Kosten gehören beispielsweise nicht zum Buchwert einer Sachanlage:

(a) Kosten, die anfallen während eine Sachanlage auf die vom Management beabsichtigte Weise betriebsbereit ist, die jedoch noch in Betrieb gesetzt werden muss, bzw. die ihren Betrieb noch nicht voll aufgenommen hat;

(b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Gegenstandes auftreten;

und

(c) Kosten für die Verlagerung oder Umstrukturierung eines Teils oder der gesamten Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

21. Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Herstellung und Entwicklung einer Sachanlage auf, sind jedoch nicht notwendig, um sie zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese Nebengeschäfte können vor oder während den Herstellungs- oder Entwicklungstätigkeiten auftreten. Einnahmen können zum Beispiel erzielt werden, indem der Standort für ein Gebäude vor Baubeginn als Parkplatz genutzt wird. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um eine Sachanlage zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Erträge und dazugehörigen Aufwendungen der Nebengeschäfte ergebniswirksam erfasst und in ihren entsprechenden Ertrags- und Aufwandsposten ausgewiesen.

22. Die Ermittlung der Herstellungskosten für selbsterstellte Vermögenswerte folgt denselben Grundsätzen, die auch beim Erwerb von Vermögenswerten angewendet werden. Wenn ein Unternehmen ähnliche Vermögenswerte für den Verkauf im Rahmen seiner normalen Geschäftstätigkeit herstellt, sind die Herstellungskosten eines Vermögenswertes normalerweise dieselben wie die für die Herstellung der zu veräußernden Gegenstände (siehe IAS 2). Daher sind etwaige interne Gewinne aus diesen Kosten herauszurechnen. Gleichermaßen stellen auch die Kosten für ungewöhnliche Mengen an Ausschuss, unnötigen Arbeitsaufwand oder andere Faktoren keine Bestandteile der Herstellungskosten des selbst hergestellten Vermögenswertes dar. IAS 23 *Fremdkapitalkosten* legt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Bestandteil des Buchwertes einer selbst geschaffenen Sachanlage fest.

Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

23. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage entsprechen dem Gegenwert bei Barzahlung am Erfassungstermin. Wird die Zahlung über das normale Zahlungsziel hinausgeschoben, wird die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsen erfasst, wenn diese Zinsen nicht gemäß der alternativ zulässigen Methode gemäß IAS 23 im Buchwert der Sachanlage aktiviert werden.

24. Eine oder mehrere Sachanlagen können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgende Diskussion bezieht sich nur auf den Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, ist jedoch auch auf alle anderen im

▼M5

vorhergehenden Satz beschriebenen Tauschgeschäfte anwendbar. Die Anschaffungskosten einer solchen Sachanlage werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes noch des hingegebenen Vermögenswertes ist verläßlich messbar. Der erworbene Gegenstand wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Gegenstand nicht zum beizulegenden Zeitwert bemessen wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes bewertet.

25. Ein Unternehmen bestimmt, ob eine Tauschgschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion vorausichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn:

(a) die Spezifikationen (Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von den Spezifikationen des übertragenen Vermögenswertes unterscheiden;

oder

(b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich auf Grund des Tauschgeschäfts ändert;

und

(c) die Differenz in (a) oder (b) bedeutsam ist im Vergleich zum beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte.

Für den Zweck der Bestimmung, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

26. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswertes, für den es keine vergleichbaren Markttransaktionen gibt, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht bedeutsam ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes oder des hingegebenen Vermögenswertes verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes benutzt, um die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswertes zu ermitteln, sofern der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

27. Die Anschaffungskosten einer Sachanlage, die ein Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses besitzt, sind gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* zu bestimmen.

28. Der Buchwert einer Sachanlage kann gemäß IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* um Zuwendungen der öffentlichen Hand gemindert werden.

FOLGEBEWERTUNG

29. ***Ein Unternehmen wählt als Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entweder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 30 oder das Neubewertungsmodell nach Paragraph 31 aus und wendet dann diese Methode auf eine gesamte Gruppe von Sachanlagen an.***

Anschaffungskostenmodell

30. ***Nach dem Ansatz als Vermögenswert ist eine Sachanlage zu ihren Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen anzusetzen.***

Neubewertungsmodell

31. ***Eine Sachanlage, deren beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann, ist nach dem Ansatz als Vermögenswert zu einem Neubewertungsbetrag anzusetzen, der seinem beizulegenden Zeitwert am Tage der Neubewertung abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Wertminderungsaufwendungen entspricht. Neubewertungen sind in hinreichend regelmäßigen***

▼M5

Abständen vorzunehmen, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwertes zum Bilanzstichtag ermittelt werden würde.

32. Der beizulegende Zeitwert von Grundstücken und Gebäuden wird in der Regel nach den auf dem Markt basierenden Daten ermittelt, wobei man sich normalerweise der Berechnungen hauptamtlicher Gutachter bedient. Der beizulegende Zeitwert für technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung ist in der Regel der durch Schätzungen ermittelte Marktwert.

33. Gibt es auf Grund der speziellen Art der Sachanlage und ihrer seltenen Veräußerung, ausgenommen als Teil eines fortbestehenden Geschäftsbereiches, keine marktbasierten Nachweise für den beizulegenden Zeitwert, muss ein Unternehmen eventuell den beizulegenden Zeitwert unter Anwendung eines Ertragswertverfahrens oder abgeschriebenen Wiederbeschaffungswertmethode schätzen.

34. Die Häufigkeit der Neubewertungen hängt von den Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen ab, die neu bewertet werden. Eine erneute Bewertung ist erforderlich, wenn beizulegender Zeitwert und Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswertes wesentlich voneinander abweichen. Bei manchen Sachanlagen kommt es zu signifikanten Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts, die eine jährliche Neubewertung erforderlich machen. Derart häufige Neubewertungen sind für Sachanlagen nicht erforderlich, bei denen sich der beizulegende Zeitwert nur geringfügig ändert. Stattdessen kann es hier notwendig sein, den Gegenstand nur alle drei oder fünf Jahre neu zu bewerten.

35. Im Rahmen der Neubewertung einer Sachanlage wird die kumulierte Abschreibung am Tag der Neubewertung auf eine der folgenden Arten behandelt:

(a) entweder proportional zur Änderung des Bruttobuchwertes angepasst, so dass der Buchwert des Vermögenswertes nach der Neubewertung gleich dem Neubewertungsbetrag ist. Diese Methode wird häufig verwendet, wenn ein Vermögenswert nach einem Indexverfahren zu fortgeführten Wiederbeschaffungskosten neu bewertet wird; oder

(b) gegen den Bruttobuchwert des Vermögenswertes eliminiert und der Nettobetrag dem Neubewertungsbetrag des Vermögenswertes angepasst. Diese Methode wird häufig für Gebäude benutzt.

Der Anpassungsbetrag, der aus der Anpassung oder der Verrechnung der kumulierten Abschreibung resultiert, ist Bestandteil der Erhöhung oder Senkung des Buchwertes, der gemäß den Paragraphen 39 und 40 zu behandeln ist.

36. ***Wird eine Sachanlage neu bewertet, ist die ganze Gruppe der Sachanlagen, zu denen der Gegenstand gehört, neu zu bewerten.***

37. Unter einer Gruppe von Sachanlagen versteht man eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch ähnliche Art und ähnliche Verwendung in einem Unternehmen auszeichnen. Beispiele für eigenständige Gruppen sind:

(a) unbebaute Grundstücke;

(b) Grundstücke und Gebäude;

(c) Maschinen und technische Anlagen;

(d) Schiffe;

(e) Flugzeuge;

(f) Kraftfahrzeuge;

(g) Betriebsausstattung;

und

(h) Büroausstattung.

38. Die Gegenstände innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen sind gleichzeitig neu zu bewerten, um eine selektive Neubewertung und eine Mischung aus fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Neubewertungsbeträgen zu verschiedenen Zeitpunkten im Abschluss zu vermeiden. Jedoch darf eine Gruppe von Vermögenswerten auf rollierender Basis neu bewertet werden, sofern ihre Neubewertung in einer kurzen Zeitspanne vollendet wird und die Neubewertungen zeitgerecht durchgeführt werden.

39. ***Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines Vermögenswertes, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter***

▼M5

die Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang erfolgswirksam erfasst, soweit sie eine in der Vergangenheit im Gewinn bzw. Verlust erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes auf Grund einer Neubewertung rückgängig macht.

40. ***Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwertes eines Vermögenswertes, ist die Wertminderung erfolgswirksam zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch direkt im Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage zu erfassen, soweit sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.***

41. Bei einer Sachanlage kann die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital direkt den Gewinnrücklagen zugeführt werden, sofern der Vermögenswert ausgebucht ist. Bei Stilllegung oder Veräußerung des Vermögenswertes kann es zu einer Übertragung der gesamten Rücklage kommen. Ein Teil der Rücklage kann allerdings schon bei Nutzung des Vermögenswertes durch das Unternehmen übertragen werden. In diesem Fall ist die übertragene Rücklage die Differenz zwischen der Abschreibung auf den neu bewerteten Buchwert und der Abschreibung auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Übertragungen von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgen erfolgsneutral.

42. Die sich aus der Neubewertung von Sachanlagen eventuell ergebenden Konsequenzen für die Ertragsteuern werden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* erfasst und angegeben.

Abschreibung

43. ***Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes wird getrennt abgeschrieben.***

44. Ein Unternehmen ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt abzuschreiben, sei es als Eigentum oder aufgrund eines Finanzierungsleasings angesetzt.

45. Ein bedeutsamer Teil einer Sachanlage kann eine Nutzungsdauer und eine Abschreibungsmethode haben, die identisch mit denen eines anderen bedeutsamen Teils desselben Gegenstandes sind. Diese Teile können bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwandes zusammengefasst werden.

46. Soweit ein Unternehmen einige Teile einer Sachanlage getrennt abschreibt, schreibt es auch den Rest des Gegenstandes getrennt ab. Der Rest besteht aus den Teilen des Gegenstandes, die einzeln nicht bedeutsam sind. Wenn ein Unternehmen unterschiedliche Erwartungen in diese Teile setzt, können Angleichungsmethoden erforderlich werden, um den Rest in einer Weise abzuschreiben, die den Abschreibungsverlauf und/oder die Nutzungsdauer der Teile genau wiedergibt.

47. Ein Unternehmen kann sich auch für die getrennte Abschreibung der Teile eines Gegenstandes entscheiden, deren Anschaffungskosten im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten des Gegenstandes nicht signifikant sind.

48. ***Der Abschreibungsbetrag für jede Periode ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit er nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzubeziehen ist.***

49. Der Abschreibungsbetrag einer Periode ist in der Regel im Periodenergebnis zu erfassen. Manchmal wird jedoch der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes durch die Erstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswertes dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise ist die Abschreibung von technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung in den Herstellungskosten der Produktion von Vorräten enthalten (siehe IAS 2). Gleichermaßen kann die Abschreibung von Sachanlagen, die für Entwicklungstätigkeiten genutzt werden, in die Kosten eines immateriellen Vermögenswertes, der gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfasst wird, eingerechnet werden.

Abschreibungsvolumen und Abschreibungszeitraum

50. ***Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.***

51. ***Der Restwert und die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen, und wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, sind***

▼M5

Änderungen gemäß IAS 8* Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler *darzustellen.

52. Abschreibungen werden so lange, wie der Restwert des Vermögenswertes nicht höher als der Buchwert ist, erfasst, auch wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes seinen Buchwert übersteigt. Reparatur und Instandhaltung eines Vermögenswertes widersprechen nicht der Notwendigkeit Abschreibungen vorzunehmen.

53. Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes wird nach Abzug seines Restwertes ermittelt. In der Praxis ist der Restwert oft unbedeutend und daher für die Berechnung des Abschreibungsvolumens unwesentlich.

54. Der Restwert eines Vermögenswertes kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswertes auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswertes gefallen ist.

55. Die Abschreibung eines Vermögenswertes beginnt, wenn er zur Verfügung steht, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung eines Vermögenswertes endet, wenn dieser ausgebucht wird. Demzufolge hört die Abschreibung nicht auf, wenn ein Vermögenswert nicht genutzt wird oder vollkommen stillgelegt und bis zum Abgang gehalten wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist. Allerdings kann der Abschreibungsbetrag gemäß den üblichen Abschreibungsmethoden gleich Null sein, wenn keine Produktion läuft.

56. Der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes wird vom Unternehmen grundsätzlich durch dessen Nutzung verbraucht. Wenn der Vermögenswert ungenutzt bleibt, können jedoch andere Faktoren, wie technische und gewerbliche Veralterung und Verschleiß, den erwarteten Nutzen mindern. Deshalb werden zur Schätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes alle folgenden Faktoren berücksichtigt:

    (a) die erwartete Nutzung des Vermögenswertes. Diese wird durch Berücksichtigung der Kapazität oder der Ausbringungsmenge ermittelt.

    (b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswertes während der Stillstandszeiten.

    (c) die technische oder gewerbliche Überholung auf Grund von Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder von Änderungen in der Marktnachfrage nach Gütern oder Leistungen, die von diesem Vermögenswert erzeugt werden.

    (d) rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswertes wie das Ablaufen zugehöriger Leasingverträge.

57. Die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes wird nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die betriebliche Investitionspolitik kann vorsehen, dass Vermögenswerte nach einer bestimmten Zeit oder nach dem Verbrauch eines bestimmten Teils des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes veräußert werden. Daher kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Vermögenswertes kürzer sein als seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes basiert auf Schätzungen, denen Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

58. Grundstücke und Gebäude sind getrennte Vermögenswerte und als solche zu bilanzieren, auch wenn sie zusammen erworben wurden. Grundstücke haben mit einigen Ausnahme, wie Steinbrüche und Müllgruben, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben. Gebäude haben eine begrenzte Nutzungsdauer und stellen daher abschreibungsfähige Vermögenswerte dar. Eine Wertsteigerung eines Grundstückes, auf dem ein Gebäude steht, berührt nicht die Bestimmung des Abschreibungsvolumens des Gebäudes.

59. Wenn die Anschaffungskosten für Grundstücke die Kosten für Abbau, Beseitigung und Wiederherstellung des Grundstücks beinhalten, so wird dieser Kostenanteil des Grundstückwertes über den Zeitraum abgeschrieben, in dem Nutzen durch die Einbringung dieser Kosten erzielt wird. In einigen Fällen kann das Grundstück selbst eine begrenze Nutzungsdauer haben, es wird dann in der Weise abgeschrieben, dass der daraus entstehende Nutzen widergespiegelt wird.

▼M5

Abschreibungsmethode

60. ***Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen.***

61. ***Die Abschreibungsmethode für Vermögenswerte ist mindestens am Ende eines jeden Geschäftsjahres zu überprüfen. Sofern erhebliche Änderungen in dem erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzenverlauf der Vermögenswerte eingetreten sind, ist die Methode anzupassen, um den geänderten Verlauf widerzuspiegeln. Solch eine Änderung wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 dargestellt.***

62. Für die planmäßige Abschreibung kommt eine Vielzahl an Methoden in Betracht, um das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes systematisch über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die lineare Abschreibung ergibt einen konstanten Betrag über die Nutzungsdauer, sofern sich der Restwert des Vermögenswertes nicht ändert. Die degressive Abschreibungsmethode führt zu einem im Laufe der Nutzungsdauer abnehmenden Abschreibungsbetrag. Die leistungsabhängige Abschreibungsmethode ergibt einen Abschreibungsbetrag auf der Grundlage der voraussichtlichen Nutzung oder Leistung. Das Unternehmen wählt die Methode aus, die am genauesten den erwarteten Verlauf des Verbrauchs des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes widerspiegelt. Diese Methode ist von Periode zu Periode stetig anzuwenden, es sei denn, dass sich der erwartete Verlauf des Verbrauchs jenes künftigen wirtschaftlichen Nutzens ändert.

Wertminderung

63. Um festzustellen, ob ein Gegenstand der Sachanlagen wertgemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an. Dieser Standard erklärt, wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes ermittelt, und wann es einen Wertminderungsaufwand erfasst oder dessen Erfassung aufhebt.

64. IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* erklärt den Umgang mit einem Wertminderungsaufwand, der vor dem Ende der ersten jährlichen Berichtsperiode, die nach einem Unternehmenszusammenschluss in der Form eines Unternehmenserwerbs beginnt, erfasst wurde.

Entschädigung für Wertminderung

65. ***Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn die Entschädigungen zu Forderungen werden.***

66. Wertminderungen oder der Untergang von Sachanlagen, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigungen von Dritten und jeglicher nachfolgender Erwerb oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten sind einzelne wirtschaftliche Ereignisse und sind als solche separat wie folgt zu bilanzieren:

(a) Wertminderungen von Sachanlagen werden gemäß IAS 36 erfasst;

(b) Ausbuchungen von stillgelegten oder abgegangenen Sachanlagen werden gemäß diesem Standard festgelegt;

(c) Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn sie zu Forderung werden;

und

(d) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen, die als Ersatz in Stand gesetzt, erworben oder erstellt wurden, werden nach diesem Standard ermittelt;

AUSBUCHUNG

67. ***Der Buchwert einer Sachanlage ist auszubuchen:***

(a) bei Abgang;

oder

(b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.

▼M5

68. ***Die aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinne oder Verluste sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht ist (sofern IAS 17 nichts anderes bei Sales-and-leaseback-Transaktionen vorschreibt). Gewinne sind nicht als Erträge auszuweisen.***

69. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. Bsp. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines Gegenstandes wendet das Unternehmen zur Erfassung der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 *Erträge* an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.

70. Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 7 im Buchwert einer Sachanlage die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des Gegenstandes erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus, ungeachtet dessen, ob das ersetzte Teil separat abgeschrieben wurde. Wenn es dem Unternehmen nicht möglich ist, den Buchwert des ersetzten Teils zu ermitteln, kann es die Anschaffungskosten für den Ersatz als Indikation für seine Anschaffungskosten zum Zeitpunkt seines Erwerbs oder seiner Erstellung nehmen.

71. ***Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung einer Sachanlage ist als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Gegenstandes zu bestimmen.***

72. Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang einer Sachanlage ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den Gegenstand nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung bei Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.

ANGABEN

73. ***Für jede Gruppe von Sachanlagen sind im Abschluss folgende Angaben erforderlich:***

(a) die Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwertes der Anschaffungs- oder Herstellungskosten;

(b) die verwendeten Abschreibungsmethoden;

(c) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;

(d) der Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;

und

(e) eine Überleitung des Buchwertes zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der:

(i) Zugänge;

(ii) Abgänge;

(iii) Erwerbe durch Unternehmenszusammenschlüsse;

(iv) Erhöhungen oder Verminderungen auf Grund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 31, 39, und 40 und von direkt im Eigenkapital erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36;

(v) bei Gewinnen bzw. Verlusten gemäß IAS 36 erfasste Wertminderungsaufwendungen;

(vi) bei Gewinnen bzw. Verlusten gemäß IAS 36 aufgehobene Wertminderungsaufwendungen;

(vii) Abschreibungen;

(viii) Nettoumrechnungsdifferenzen auf Grund der Umrechnung von Abschlüssen von der funktionalen Währung in eine andere Darstellungswährung, einschließlich der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

und

(ix) andere Änderungen.

▼M5

74. ***Folgende Angaben müssen in den Abschlüssen ebenso enthalten sein:***

(a) das Vorhandensein und die Beträge von Beschränkungen von Verfügungsrechten sowie als Sicherheiten für Schulden verpfändete Sachanlagen;

(b) der Betrag an Ausgaben, der im Buchwert einer Sachanlage während ihrer Erstellung erfasst wird;

(c) der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb von Sachanlagen;

und

(d) der im Gewinn oder Verlust erfasste Entschädigungsbetrag von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, wenn er nicht separat in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt wird.

75. Die Wahl der Abschreibungsmethode und die Bestimmung der Nutzungsdauer von Vermögenswerten bedürfen der Beurteilung. Deshalb gibt die Angabe der angewendeten Methoden und der geschätzten Nutzungsdauern oder Abschreibungsraten den Abschlussadressaten Informationen, die es ihnen erlauben, die vom Management gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einzuschätzen und Vergleiche mit anderen Unternehmen vorzunehmen. Aus ähnlichen Gründen ist es erforderlich, Angaben zu machen über:

(a) die Abschreibung einer Periode, unabhängig davon ob sie im Gewinn oder Verlust erfasst wird oder als Teil der Anschaffungskosten anderer Vermögenswerte;

und

(b) die kumulierte Abschreibung am Ende der Periode.

76. Gemäß IAS 8 hat ein Unternehmen die Art und Auswirkung einer veränderten Schätzung, die für die aktuelle Berichtsperiode eine wesentliche Bedeutung hat, oder die für nachfolgende Perioden voraussichtlich von wesentlicher Bedeutung sein wird, darzulegen. Bei Sachanlagen entstehen möglicherweise derartige Angaben aus Änderungen von Schätzungen hinsichtlich:

(a) Restwerte;

(b) geschätzte Kosten für den Abbruch, das Entfernen oder die Wiederherstellung von Sachanlagen;

(c) Nutzungsdauern;

und

(d) Abschreibungsmethoden.

77. ***Werden Sachanlagen neu bewertet, sind folgende Angaben erforderlich:***

(a) den Stichtag der Neubewertung;

(b) ob ein unabhängiger Gutachter hinzugezogen wurde;

(c) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Gegenstände geführt haben;

(d) der Umfang, in dem die beizulegenden Zeitwerte der Gegenstände unter Bezugnahme auf die in einem aktiven Markt beobachteten Preise oder auf kürzlich zu marktüblichen Bedingungen getätigte Transaktionen direkt ermittelt wurden, oder ob andere Bewertungsmethoden zur Schätzung benutzt wurden;

(e) für jede neu bewertete Gruppe von Sachanlagen der Buchwert, der angesetzt worden wäre, wenn die Vermögenswerte nach dem Anschaffungskostenmodel bewertet worden wären;

und

(f) die Neubewertungsrücklage mit Angabe der Veränderung in der Periode und eventuell bestehender Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner.

78. Gemäß IAS 36 macht ein Unternehmen Angaben über wertgeminderte Sachanlagen zusätzlich zu den gemäß Paragraph 73 (e)(iv)-(vi) erforderlichen Informationen.

▼M5

79. Die Adressaten des Abschlusses können ebenso die folgenden Angaben als entscheidungsrelevant erachten:

(a) den Buchwert vorübergehend ungenutzter Sachanlagen;

(b) den Bruttobuchwert voll abgeschriebener, aber noch genutzter Sachanlagen;

(c) den Buchwert von Sachanlagen, die nicht mehr genutzt werden und zur Veräußerung vorgesehen sind;

und

(d) bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells die Angabe des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen, sofern dieser wesentlich vom Buchwert abweicht.

Daher wird den Unternehmen die Angabe dieser Beträge empfohlen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

80. ***Die Vorschriften der Paragraphen 24-26 hinsichtlich der erstmaligen Bewertung einer Sachanlage, die in einem Tauschvorgang erworben wurde, sind nur auf zukünftige Transaktionen prospektiv anzuwenden.***

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

82. Dieser Standard ersetzt IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 1998).

83. Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-6 *Kosten der Anpassung vorhandener Software;*

(b) SIC-14 *Sachanlagen - Entschädigung für die Wertminderung oder den Verlust von Gegenständen;*

und

(c) SIC-23 *Sachanlagen - Kosten für Großinspektionen oder Generalüberholungen.*

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* und die begleitenden Dokumente werden wie folgt geändert.

Paragraph 24 von IFRS wird wie folgt geändert:

24. Wenn ein Tochterunternehmen später als die Muttergesellschaft zum erstmaligen Anwender wird, muss die Tochtergesellschaft für ihren eigenen Abschluss ihre Vermögenswerte und Schulden wie folgt bewerten:

…

(b) die vom Rest dieses IFRS geforderten Buchwerte basierten auf dem Übergangsdatum des Tochterunternehmens zu den IFRS. Diese Buchwerte können sich von denen unter (a) beschriebenen unterscheiden:

…

(ii) wenn die im Abschluss des Tochterunternehmens angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sich von denen des Konzernabschlusses unterscheiden. Beispielsweise kann das Tochterunternehmen das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anwenden, während der Konzern das Modell der Neubewertung anwenden kann.

A2. Paragraph 21 von IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert:

21. Die Bewertung des Segmentvermögens und der Segmentschulden schließt Anpassungen der früheren Buchwerte des bestimmbaren Segmentvermögens und der Segmentschulden eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Unternehmens mit ein, das nach der Erwerbsmethode bilanziert wird, auch wenn diese Anpassungen nur zum Zweck der Aufstellung von Konzernabschlüssen gemacht werden und weder in dem Einzelabschluss des Mutterunternehmens noch in dem des Tochterunternehmens aufgenommen werden. Gleiches gilt, wenn die Sachanlagen nach dem Modell der Neubewertung von IAS 16 im Anschluss an den Erwerb neu bewertet wurden; dann spiegelt die Bewertung des Segmentvermögens diese Neubewertungen wider.

A3. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A4. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* wird wie folgt geändert:

In diesem Standard werden die Paragraphen 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 und 104 wie folgt geändert:

4. Dieser Standard ist auf Vermögenswerte anzuwenden, die zum Neubewertungsbetrag (beizulegenden Zeitwert) nach anderen Standards, wie dem Modell der Neubewertung gemäß IAS 16 *Sachanlagen* erfasst werden. Die Identifizierung, ob ein neu bewerteter Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hängt jedoch von der Grundlage ab, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts benutzt wird:

…

9. ***Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:***

…

Interne Informationsquellen

…

(f) während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft

▼M5

erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswertes, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereiches, zu dem ein Vermögenswert gehört, oder Planungen für den Abgang eines Vermögenswertes vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt;

und

…

37. ***Künftige Cashflows sind für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen. Schätzungen der künftigen Cashflows dürfen nicht die geschätzten künftigen Cashflows umfassen, deren Entstehung erwartet wird, auf Grund***

…

(b) der künftigen Kosten, um etwas zum Vermögenswert hinzuzufügen, Teil davon zu ersetzen oder ihn zu warten.

38. Da die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand geschätzt werden, spiegelt der Nutzungswert nicht die folgenden Faktoren wider:

…

(b) künftige Kosten, um etwas zum Vermögenswert hinzuzufügen, einen Teil davon zu ersetzen oder ihn zu warten bzw. die entsprechenden zukünftigen Gewinne aus diesen Kosten.

41. Bis das Unternehmen Kosten eingeht, um zum Vermögenswert etwas hinzuzufügen, einen Teil davon zu ersetzen oder ihn zu warten, enthalten die Schätzungen der künftigen Cashflows keine künftigen Mittelzuflüsse, die infolge dieser Ausgaben zufließen werden (siehe Anhang A, Beispiel 6).

42. Schätzungen künftiger Cashflows umfassen die künftigen für die tägliche Wartung dieses Vermögenswertes benötigten Kosten.

59. ***Ein Wertminderungsaufwand ist sofort als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Modell der Neubewertung von* IAS 16 Sachanlagen*) erfasst wird. Jeder Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Neubewertungsabnahme unter diesem anderen Standard zu behandeln.***

96. ***Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert in früheren Jahren erfasst wurde, nicht länger besteht oder sich verringert haben könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:***

…

Interne Informationsquellen

(d) während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden soll, ereignet oder werden für die nächste Zukunft erwartet. Diese Änderungen beinhalten Kosten, die in der Periode entstanden sind, als zum Vermögenswert etwas hinzugefügt, Teile davon ersetzt oder er gewartet wurde, oder eine Verpflichtung den Betrieb, zu dem der Vermögenswert gehört, stillzulegen bzw. zu reorganisieren;

und

…

104. ***Eine Wertaufholung eines Vermögenswertes ist sofort als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Modell der Neubewertung von* IAS 16 Sachanlagen*) erfasst wird. Jede Wertaufholung eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Wertsteigerung durch Neubewertung gemäß diesem anderen Standard zu behandeln.***

A5. Die Fußnote in Paragraph 14(a) von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* wird gestrichen.

A6. IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* wird wie folgt geändert.

▼M5

Einführung

Paragraph 7 wird gestrichen.

Standard

In Paragraph 7 wird die folgende Definition hinzugefügt:

Der unternehmensspezifische Wert ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder nach Begleichung einer Schuld entstehen.

In Paragraph 7 werden die folgenden Definitionen geändert:

Das Abschreibungsvolumen ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes oder eines Ersatzbetrages und dem Restwert.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung.

Der Restwert eines immateriellen Vermögenswertes ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen derzeit bei Abgang des Vermögenswertes nach Abzug des bei Abgang voraussichtlich anfallenden Aufwandes erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.

Die Nutzungsdauer ist:

(a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist; oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Paragraph 18 und die direkt vorhergehende Überschrift werden wie folgt geändert:

Ansatz und Bewertung

18. Der Ansatz eines Postens als immateriellen Vermögenswert verlangt von einem Unternehmen, dass dieser Posten:

    (a) der Definition eines immateriellen Vermögenswertes entspricht (siehe Paragraphen 7-17);

        und

    (b) die in diesem Standard beschriebenen Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 19-55).

    Dies ist der Fall bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die erstmalig beim Erwerb oder der internen Erzeugung von immateriellen Vermögenswerten entstehen, und die Folgekosten, um zu einem Gegenstand etwas hinzuzufügen, ihn zu ersetzen oder zu warten.

Paragraph 18A wird hinzugefügt:

18A. Immaterielle Vermögenswerte sind von solcher Natur, dass es in vielen Fällen keine Zugänge zu einem Vermögenswert bzw. keinen Ersatz von Teilen eines Vermögenswertes gibt. Demzufolge werden die nachträglichen Ausgaben wahrscheinlich eher den künftigen wirtschaftlichen Nutzen eines bestehenden immateriellen Vermögenswertes erhalten als die in diesem Standard dargestellten Definitionen eines immateriellen Vermögenswertes und dessen Ansatzkriterien erfüllen. Zudem ist es oftmals schwierig, nachträgliche Ausgaben einem bestimmten immateriellen Vermögenswert direkt zuzuordnen und nicht dem Unternehmen als Ganzes. Aus diesem Grunde werden nachträgliche Ausgaben – Ausgaben, die nach erstmaligem Ansatz eines erworbenen immateriellen Vermögenswertes oder nach der Fertigstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes anfallen – im Buchwert eines Vermögenswertes erfasst. In Übereinstimmung mit Paragraph 51 werden nachträgliche Ausgaben für Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte (ob extern erworben oder selbst geschaffen) immer bei Gewinnen oder Verlusten erfasst, je nachdem wie sie anfallen, um den Ansatz eines selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes zu vermeiden.

▼M5

Paragraph 24 wird wie folgt geändert:

24. Die Anschaffungskosten eines immateriellen Vermögenswertes umfassen:

(a) den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti;

und

(b) direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seine beabsichtigte Nutzung.

Die Paragraphen 24A-24D werden hinzugefügt:

24A. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird;

und

(b) Honorare.

24B. Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes gehören:

(a) Kosten für die Einführung eines neuen Produktes oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);

(b) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten);

und

(c) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.

24C. Die Erfassung von Kosten im Buchwert eines immatereiellen Vermögenswertes endet, wenn er sich in dem betriebsbereiten wie vom Management gewünschten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung eines immateriellen Vermögenswertes anfallen, sind nicht in den Buchwert dieses Vermögenswertes eingeschlossen. Die nachstehenden Kosten fallen beispielsweise nicht unter den Buchwert eines immateriellen Vermögenswertes:

(a) Kosten, die anfallen, wenn ein Vermögenswert, der auf die vom Management beabsichtigten Weise betriebsbereit ist, noch in Betrieb gesetzt werden muss;

und

(b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Vermögenswertes auftreten.

24D. Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswertes auf, sind jedoch nicht notwendig, um den Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese verbundenen Geschäftstätigkeiten können vor oder bei den Entwicklungstätigkeiten auftreten. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um einen Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Einnahmen und dazugehörigen Ausgaben der verbundenen Geschäftstätigkeiten bei Gewinnen bzw. Verlusten erfasst und in ihren entsprechenden Unterteilungen von Erträgen und Aufwendungen eingeschlossen.

Paragraph 34 wird wie folgt geändert:

34. Ein oder mehrere immateriellen Vermögenswerte können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgende Diskussion bezieht sich nur auf den Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, ist jedoch auch auf alle anderen im vorhergehenden Satz beschriebenen Tauschgeschäfte anwendbar. Die Anschaffungskosten eines solchen immateriellen Vermögenswertes werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes noch des hingegebenen Vermögenswertes ist verlässlich messbar. Der erworbene Vermögenswert wird in dieser Art

▼M5

bewertet, auch wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Vermögenswert nicht zum beizulegenden Zeitwert bemessen wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes bewertet.

Die Paragraphen 34A und 34B werden hinzugefügt:

34A. Ein Unternehmen legt fest, ob eine Tauschgschäft wirtschaftliche Substanz hat indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion vorausichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn:

(a) die Spezifikationen (Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von den Spezifikationen des übertragenen Vermögenswertes unterscheiden;

oder

(b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich auf Grund des Tauschgeschäfts ändert;

und

(c) die Differenz in (a) oder (b) wesentlich ist bezüglich des beizulegenden Zeitwerts der getauschten Vermögenswerte.

Für den Zweck der Bestimmung ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

34B. Paragraph 19(b) beschreibt, dass die verlässliche Bewertung der Anschaffungskosten eines Vermögenswertes eine Voraussetzung für den Ansatz eines immateriellen Vermögenswertes ist. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes, für den es keine vergleichbaren Markttransaktionen gibt, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes oder des hingegebenen Vermögenswertes verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes benutzt, um die Anschaffungskosten zu bewerten, sofern der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

Paragraph 35 wird gestrichen.

Paragraph 54 wird wie folgt geändert:

54. Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die zur Schaffung, Herstellung und Vorbereitung des Vermögenswertes erforderlich sind, damit er für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) Ausgaben für Materialien und Dienstleistungen, die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes genutzt oder verbraucht werden;

(b) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes anfallen;

(c) Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruches;

und

(d) Abschreibung auf Patente und Lizenzen, die zur Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes genutzt werden.

IAS 23 *Fremdkapitalkosten* bestimmt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Kostenbestandteil eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes.

Die Überschrift vor den Paragraphen 60-62 wird gestrichen.

▼M5

Die Paragraphen 60 und 61 werden gestrichen.

Paragraph 62 wird gestrichen, sein Inhalt wurde in Paragraph 18A verschoben.

Die Überschrift vor Paragraph 63 wird wie folgt geändert:

Folgebewertung

Die Paragraphen 76 und 77 werden wie folgt geändert:

76. ***Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines immateriellen Vermögenswertes, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter die Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird die Erhöhung bei Gewinnen bzw. Verlusten in dem Umfang erfasst, dass sie eine in der Vergangenheit bei Gewinnen bzw. Verlusten erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes auf Grund einer Neubewertung rückgängig macht.***

77. ***Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwertes eines immateriellen Vermögenswertes, ist die Wertminderung bei Gewinnen bzw. Verlusten zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch direkt vom Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage abzusetzen, soweit sie das Guthaben der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.***

Die Paragraphen 79 und 80 werden wie folgt geändert:

79. ***Das Abschreibungsvolumen eines immateriellen Vermögenswertes ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Es besteht die widerlegbare Vermutung, wonach die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes zwanzig Jahre von dem Zeitpunkt an, ab dem der Vermögenswert zum Gebrauch verfügbar ist, nicht überschreiten wird. Die Abschreibung beginnt, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann. Die Abschreibung endet, wenn der Vermögenswert ausgebucht ist.***

80. Die Abschreibung wird sogar dann erfasst, wenn sich beispielsweise der beizulegende Zeitwert oder der erzielbare Betrag des Vermögenswertes erhöht hat oder nicht. Bei der Ermittlung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes werden viele Faktoren in Betracht gezogen, so auch:

    (a) die voraussichtliche Nutzung des Vermögenswertes durch das Unternehmen und die Frage, ob der Vermögenswert unter einem anderen Management effizient eingesetzt werden könnte;

    (b) für den Vermögenswert typische Produktlebenszyklen und öffentliche Informationen über die geschätzte Nutzungsdauer von ähnlichen Vermögenswerten, die auf ähnliche Weise genutzt werden;

    (c) technische, technologische, kommerzielle oder andere Arten der Veralterung;

    (d) die Stabilität der Branche, in der der Vermögenswert zum Einsatz kommt, und Änderungen in der Gesamtnachfrage nach den Produkten oder Dienstleistungen, die mit dem Vermögenswert erzeugt werden;

    (e) voraussichtliche Handlungen seitens der Wettbewerber oder potenzieller Konkurrenten;

    (f) die Höhe der Erhaltungsausgaben, die zur Erzielung des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert erforderlich sind sowie die Fähigkeit und Intention des Unternehmens, dieses Niveau zu erreichen;

    (g) der Zeitraum der Verfügungsmacht über den Vermögenswert und rechtliche oder ähnliche Beschränkungen hinsichtlich der Nutzung des Vermögenswertes, wie beispielsweise der Verfalltermin zugrunde liegender Leasingverhältnisse;

    und

    (h) ob die Nutzungsdauer des Vermögenswertes von der Nutzungsdauer anderer Vermögenswerte des Unternehmens abhängt.

Die Paragraphen 88-90 werden wie folgt geändert:

88. ***Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch***

▼M5

das Unternehmen zu entsprechen. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Die für jede Periode anfallenden Abschreibungen sind als Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn nicht ein anderer Standard erlaubt oder fordert, dass sie in den Buchwert eines anderen Vermögenswertes einzubeziehen sind.

89. Für die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer können verschiedene Abschreibungsmethoden herangezogen werden. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die anzuwendende Methode wird auf der Grundlage des erwarteten Abschreibungsverlaufes ausgewählt und von Periode zu Periode stetig angewendet, sofern sich der erwartete Abschreibungsverlauf nicht ändert. Es liegen selten, wenn überhaupt, überzeugende substanzielle Hinweise zur Rechtfertigung einer Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte vor, die zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt als die lineare Methode.

90. Abschreibungen werden allgemein bei Gewinnen oder Verlusten erfasst. Manchmal wird jedoch der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes durch die Erstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswertes dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise wird die Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte, die in einem Herstellungsprozess verwendet werden, in den Buchwert der Vorräte einbezogen (siehe IAS 2 *Vorräte*).

Paragraph 93 wird wie folgt geändert:

93. Eine Schätzung des Restwertes eines Vermögenswertes beruht auf dem bei Abgang erzielbaren Betrag unter Verwendung von Preisen, die zum geschätzten Zeitpunkt des Verkaufs eines ähnlichen Vermögenswertes galten, der das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat und unter ähnlichen Bedingungen zum Einsatz kam, wie der künftig einzusetzende Vermögenswert. Der Restwert wird mindestens am Ende jedes Geschäftsjahres überprüft. Eine Änderung des Restwertes eines Vermögenswertes wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern* angesetzt.

Paragraph 93A wird hinzugefügt:

93A. Der Restwert eines Vermögenswertes kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswertes auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswertes gefallen ist.

Die Paragraphen 94 und 95 werden wie folgt geändert:

94. ***Der Abschreibungszeitraum und die Abschreibungsmethode sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen. Unterscheidet sich die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswertes von vorangegangenen Schätzungen, ist der Abschreibungszeitraum entsprechend zu ändern. Hat sich der erwartete Abschreibungsverlauf des Vermögenswertes geändert, ist eine andere Abschreibungsmethode zu wählen, um dem veränderten Verlauf Rechnung zu tragen. Solche Änderungen werden als Änderungen einer Schätzung gemäß IAS 8 angesetzt.***

95. ***Während der Lebensdauer eines immateriellen Vermögenswertes kann es sich zeigen, dass die Schätzung hinsichtlich seiner Nutzungsdauer nicht sachgerecht ist. Beispielsweise kann die Erfassung eines Wertminderungsaufwands darauf hindeuten, dass der Abschreibungszeitraum geändert werden muss.***

Die Paragraphen 103 und 104 werden wie folgt geändert:

103. ***Ein immaterieller Vermögenswert ist auszubuchen:***

(a) bei Abgang;

oder

(b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.

104. ***Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswertes ist als Differenz zwischen dem Nettoveräuße-***

▼M5

rungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen. Nach Ausbuchung des Vermögenswertes wird diese Differenz bei Gewinnen bzw. Verlusten erfasst (sofern IAS 17 bei Sale-and-leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Erträge auszuweisen.

Die Paragraphen 104A-104C werden hinzugefügt:

104A. Der Abgang eines immateriellen Vermögenswertes kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. Bsp. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines solchen Vermögenswertes wendet das Unternehmen zum Ansatz der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 *Erträge* an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.

104B. Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 19 im Buchwert eines Vermögenswertes die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des immateriellen Vermögenswertes erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus. Wenn es dem Unternehmen nicht möglich ist, den Buchwert des ersetzten Teils zu bestimmen, kann es die Anschaffungskosten für den Ersatz als Indikation für seine Anschaffungskosten zum Zeitpunkt, als es erworben oder selbst geschaffen wurde, nehmen.

104C. Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang eines immateriellen Vermögenswertes ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den immateriellen Vermögenswert nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung bei Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.

Paragraph 105 wird gestrichen.

Paragraph 106 wird wie folgt geändert:

106. Die Abschreibung hört nicht auf, wenn ein immaterieller Vermögenswert nicht mehr benutzt wird bzw. zu Veräußerungszwecken gehalten wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist.

In Paragraph 107 wird der Satz „*Vergleichsinformationen werden nicht gefordert*“ gestrichen.

Paragraph 111(e) wird wie folgt geändert:

(e) der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb immaterieller Vermögenswerte.

Paragraph 113(a)(iii) wird wie folgt geändert:

(iii) den Buchwert, der erfasst worden wäre, wenn die neu bewertete Gruppe von immateriellen Vermögenswerten nach der Benchmark-Methode in Paragraph 63 bilanziert worden wäre;

und

Paragraph 113(b) wird wie folgt geändert und Paragraph 113(c) hinzugefügt:

(b) der Betrag der sich auf immaterielle Vermögenswerte beziehenden Neubewertungsrücklage zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode unter Angabe der Änderungen während der Periode und jeglicher Restriktionen bei der Ausschüttung des Überschusses an Anteilseigner;

und

(c) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte geführt haben;

Paragraph 121A wird hinzugefügt:

121A. Die Vorschriften der Paragraphen 34-34B hinsichtlich der erstmaligen Bewertung eines immateriellen Vermögenswertes, der in einem Tauschvorgang erworben wurde, sind nur auf künftige Transaktionen prospektiv anzuwenden.

A7. SIC-13 *Gemeinschaftlich geführte Einheiten - Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen* wird geändert wie folgt.

▼**M5**

Die Paragraphen 5 und 6 werden wie folgt geändert:

5. Bei Anwendung von IAS 31.4839 auf nicht monetäre Einlagen in eine JCE im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE hat ein Partnerunternehmen im Periodenergebnis der Berichtsperiode den Teil des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, der dem Kapitalanteil der anderen Partnerunternehmen zuzurechnen ist, es sei denn:

   (a) die mit dem Eigentum der/s eingebrachten nicht monetären Vermögenswerte/s verbundenen signifikanten Risiken und Chancen wurden nicht auf die JCE übertragen;

   oder

   (b) der mit der nicht monetären Einlage verbundene Gewinn oder Verlust kann nicht verlässlich bewertet werden;

   oder

   (c) der Transaktion von Einlagen fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, wie dies in IAS 16 *Sachanlagen* beschrieben wird.

   Wenn Ausnahme (a), (b) oder (c) zutrifft, wird der Gewinn oder Verlust als nicht realisiert betrachtet und deshalb nicht im Periodenergebnis erfasst, es sei denn, Paragraph 6 trifft ebenfalls zu.

6. Wenn ein Partnerunternehmen zusätzlich zu einem Kapitalanteil an der JCE monetäre oder nicht monetäre Vermögenswerte erhält, wird ein angemessener Teil des sich aus dieser Transaktion ergebenden Gewinns oder Verlusts im Periodenergebnis des Partnerunternehmens erfasst.

Nach dem Paragraphen **Zeitpunkt des Inkrafttretens** werden die Paragraphen 14 und 15 wie folgt eingefügt:

14. Die Änderungen zur Bilanzierung von Transaktionen nicht monetärer Einlagen, wie in Paragraph 5 beschrieben, sind prospektiv auf künftige Transaktionen anzuwenden.

15. Die Änderungen zu diesen Interpretationen, die von IAS 16 *Sachanlagen* gemacht wurden, sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A8. In SIC-21 *Ertragsteuern – Realisierung von neu bewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten* werden die Paragraphen 3 – 5 wie folgt geändert:

3. Die Fragestellung lautet, wie der Begriff „Realisierung“ im Zusammenhang mit einem Vermögenswert zu interpretieren ist, der nicht abgeschrieben (nicht planmäßig abzuschreibender Vermögenswert) wird und gemäß Paragraph 31 von IAS 16 neu bewertet wird.

4. Diese Interpretation findet auch auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Anwendung, die zum Neubewertungsbetrag gemäß IAS 40.33 angesetzt werden, aber als nicht planmäßig abzuschreibend zu betrachten wären, wenn IAS 16 Anwendung fände.

5. Die latente Steuerschuld oder der latente Steueranspruch aus der Neubewertung eines nicht abzuschreibenden Vermögenswertes gemäß IAS 16.31 ist auf der Grundlage der steuerlichen Konsequenzen zu bewerten, die sich aus der Realisierung des Buchwertes dieses Vermögenswertes durch seinen Verkauf ergäben, unabhängig davon, nach welcher Methode der Buchwert ermittelt worden ist. Soweit das Steuerrecht einen Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus dem Verkauf eines Vermögenswertes bestimmt, der sich von dem Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus der Nutzung eines Vermögenswertes unterscheidet, ist der erstgenannte Steuersatz zur Bewertung der im Zusammenhang mit einem nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswert stehenden latenten Steuerschuld oder des entsprechenden latenten Steueranspruchs anzuwenden.

A9. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A10. In SIC-32 *Immaterielle Vermögenswerte – Websitekosten* wird Paragraph 9 (d) wie folgt geändert:

   (d) Die Betriebsphase beginnt, sobald die Entwicklung einer Website abgeschlossen ist. Ausgaben, die in dieser Phase getätigt werden, sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie erfüllen die Ansatzkriterien aus IAS 38.19.

▼M5

A11. Im Dezember 2002 veröffentlichte der Board einen Entwurf der vorgeschlagenen Änderungen zu IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte.* Die vom Board vorgeschlagenen Änderungen zu IAS 36 und IAS 38 spiegeln die Änderungen seiner Entscheidungen zum Projekt Unternehmenszusammenschlüsse wider. Da das Projekt noch in Arbeit ist, spiegeln sich diese vorgeschlagenen Änderungen nicht in den in diesem Anhang enthaltenen Änderungen zu IAS 36 und IAS 38 wider.

A12. Im Juli 2003 veröffentlichte der Board ED 4 *Abgang von langfristigen Vermögenswerten und Darstellung von aufgegebenen Geschäftsbereichen,* worin er Änderungen zu IAS 38 und IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* vorschlug. Diese vorgeschlagenen Änderungen sind nicht in den in diesem Anhang enthaltenen Änderungen zu IAS 38 und IAS 40 wiedergegeben.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 17

Leasingverhältnisse

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-3
Definitionen	4-6
Klassifizierung von Leasingverhältnissen	7-19
Leasingverhältnisse in den Abschlüssen der Leasingnehmer	20-35
Finanzierungs-Leasingverhältnisse	20-32
Erstmaliger Ansatz	20-24
Folgebewertung	25-32
Operating-Leasingverhältnisse	33-35
Leasingverhältnisse in den Abschlüssen der Leasinggeber	36-57
Finanzierungs-Leasingverhältnisse	36-48
Erstmaliger Ansatz	36-38
Folgebewertung	39-48
Operating-Leasingverhältnisse	49-57
Sale-and-leaseback-Transaktionen	58-66
Übergangsvorschriften	67-68
Zeitpunkt des Inkrafttretens	69
Rücknahme von IAS 17 (überarbeitet 1997)	70

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 17 (überarbeitet 1997) *Leasingverhältnisse* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist es, Leasingnehmern und Leasinggebern sachgerechte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Angabepflichten vorzuschreiben, die in Verbindung mit Leasingverhältnissen anzuwenden sind.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von allen Leasingverhältnissen anzuwenden, außer:***

   (a) Leasingverhältnissen in Bezug auf die Entdeckung und Verarbeitung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen

   und

▼M5

(b) Lizenzvereinbarungen beispielsweise über Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte.

Dieser Standard ist jedoch nicht anzuwenden als Bewertungsgrundlage für:

(a) von Leasingnehmern gehaltene Immobilien, die als Finanzinvestition bilanziert werden (siehe IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien***);*

(b) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die von Leasinggebern im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses vermietet werden (siehe IAS 40);

(c) biologische Vermögenswerte, die von Leasingnehmern im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses gehalten werden (siehe IAS 41 **Landwirtschaft***);*

oder

(d) biologische Vermögenswerte, die von Leasinggebern im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses vermietet werden (siehe IAS 41).

3. Dieser Standard wird auf Vereinbarungen angewendet, die das Recht auf die Nutzung von Vermögenswerten übertragen, auch wenn wesentliche Leistungen des Leasinggebers in Verbindung mit dem Einsatz oder der Erhaltung solcher Vermögenswerte erforderlich sind. Dieser Standard findet keine Anwendung auf Vereinbarungen, die Dienstleistungsverträge sind, die nicht das Nutzungsrecht an Vermögenswerten von einem Vertragspartner auf den anderen übertragen.

DEFINITIONEN

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

Ein Leasingverhältnis ist eine Vereinbarung, bei der der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes für einen vereinbarten Zeitraum überträgt.

Ein Finanzierungsleasing ist ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswertes übertragen werden. Dabei kann letztendlich das Eigentumsrecht übertragen werden oder nicht.

Ein Operating-Leasingverhältnis ist ein Leasingverhältnis, bei dem es sich nicht um ein Finanzierungsleasing handelt.

Ein unkündbares Leasingverhältnis ist ein Leasingverhältnis, das nur aufgelöst werden kann, wenn:

(a) ein unwahrscheinliches Ereignis eintritt;

(b) der Leasinggeber seine Einwilligung dazu gibt;

(c) der Leasingnehmer mit demselben Leasinggeber ein neues Leasingverhältnis über denselben oder einen entsprechenden Vermögenswert eingeht;

oder

(d) durch den Leasingnehmer ein derartiger zusätzlicher Betrag zu zahlen ist, dass schon bei Vertragsbeginn die Fortführung des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.

Als Beginn des Leasingverhältnisses gilt der frühere der beiden folgenden Zeitpunkte: der Tag der Leasingvereinbarung oder der Tag, an dem sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Bestimmungen der Leasingvereinbarung geeinigt haben. Zu diesem Zeitpunkt:

(a) wird ein Leasingverhältnis entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing klassifiziert;

und

(b) im Falle eines Finanzierungsleasings werden die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzusetzenden Beträge bestimmt.

Der Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses ist der Tag, ab dem der Leasingnehmer Anspruch auf die Ausübung seines Nutzungsrechts am Leasinggegenstand hat. Dies entspricht dem Tag des erstmaligen Ansatzes des Leasingverhältnisses (d. h. der entsprechenden

▼M5

Vermögenswerte, Schulden, Erträge oder Aufwendungen, die sich aus dem Leasingverhältnis ergeben).

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst die unkündbare Zeitperiode, für die sich der Leasingnehmer vertraglich verpflichtet hat, den Vermögenswert zu mieten, sowie weitere Zeiträume, für die der Leasingnehmer mit oder ohne weitere Zahlungen eine Option ausüben kann, wenn zu Beginn des Leasingverhältnisses die Inanspruchnahme der Option durch den Leasingnehmer hinreichend sicher ist.

Die Mindestleasingzahlungen sind diejenigen Zahlungen, welche der Leasingnehmer während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leisten hat oder zu denen er herangezogen werden kann, außer bedingten Mietzahlungen, Aufwand für Dienstleistungen und Steuern, die der Leasinggeber zu zahlen hat und die ihm erstattet werden, sowie:

(a) beim Leasingnehmer alle von ihm oder von einer mit ihm verbundenen Partei garantierten Beträge;

oder

(b) beim Leasinggeber jegliche Restwerte, die ihm garantiert wurden, entweder:

(i) vom Leasingnehmer;

(ii) von einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei;

oder

(iii) von einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.

Besitzt der Leasingnehmer allerdings für den Vermögenswert eine Kaufoption zu einem Preis, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert ist, so dass bereits bei Leasingbeginn die Ausübung der Option hinreichend sicher ist, dann umfassen die Mindestleasingzahlungen die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses bis zum erwarteten Ausübungszeitpunkt dieser Kaufoption zu zahlenden Mindestraten sowie die für ihre Ausübung erforderliche Zahlung.

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

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist entweder:

(a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem oder mehreren Nutzern wirtschaftlich nutzbar ist;

oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert von einem oder mehreren Nutzern zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Die Nutzungsdauer ist der geschätzte verbleibende Zeitraum ab dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses, ohne Beschränkung durch die Laufzeit des Leasingverhältnisses, über den der im Vermögenswert enthaltene wirtschaftliche Nutzen voraussichtlich vom Unternehmen verbraucht wird.

Der garantierte Restwert ist:

(a) beim Leasingnehmer der Teil des Restwertes, der vom Leasingnehmer oder von einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei garantiert wurde (der Betrag der Garantie ist der Höchstbetrag, der im Zweifelsfall zu zahlen ist);

und

(b) beim Leasinggeber der Teil des Restwertes, der vom Leasingnehmer oder einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei garantiert wurde, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.

Der nicht garantierte Restwert ist derjenige Teil des Restwertes des Leasinggegenstandes, dessen Realisierung durch den Leasinggeber nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird.

▼M5

Die anfänglichen direkten Kosten sind zusätzliche Kosten, die direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können, mit Ausnahme derartiger Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggebern entstehen.

Die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis ist die Summe aus:

(a) den vom Leasinggeber im Rahmen eines Finanzierungsleasings zu erhaltenen Mindestleasingzahlungen

und

(b) einem nicht garantierten Restwert, der zugunsten des Leasinggebers anfällt.

Die Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis ist die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt.

Der noch nicht realisierte Finanzertrag bezeichnet die Differenz zwischen:

(a) der Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis

und

(b) der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis.

Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz ist der Abzinsungssatz, bei dem zu Beginn des Leasingverhältnisses die Summe der Barwerte (a) der Mindestleasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwertes der Summe (i) des beizulegenden Zeitwertes des Leasinggegenstandes und (ii) der anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers entspricht.

Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers ist derjenige Zinssatz, den der Leasingnehmer bei einem vergleichbaren Leasingverhältnis zahlen müsste, oder, wenn dieser nicht ermittelt werden kann, derjenige Zinssatz, den der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses vereinbaren müsste, wenn er für den Kauf des Vermögenswertes Fremdkapital für die gleiche Dauer und mit der gleichen Sicherheit aufnehmen würde.

Eine bedingte Mietzahlung ist der Teil der Leasingzahlungen in einem Leasingverhältnis, der im Betrag nicht festgelegt ist, sondern von dem zukünftigen Wert eines anderen Faktors als des Zeitablaufs abhängt (beispielsweise zukünftige Verkaufsquote, zukünftige Nutzungsintensität, zukünftige Preisindizes, zukünftige Marktzinssätze).

5. Eine Leasingvereinbarung oder -verpflichtung kann eine Bestimmung enthalten, nach der die Leasingzahlungen angepasst werden, wenn zwischen dem Beginn des Leasingverhältnisses und dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses Änderungen der Bau- oder Erwerbskosten für den Leasinggegenstand oder Änderungen anderer Kosten- oder Wertmaßstäbe, wie beispielsweise der allgemeinen Preisniveaus, oder der Kosten des Leasinggebers zur Finanzierung des Leasingverhältnisses eintreten. Für die Zwecke dieses Standards sind die Auswirkungen solcher Änderungen so zu behandeln, als hätten sie zu Beginn des Leasingverhältnisses stattgefunden.

6. Die Definition eines Leasingverhältnisses umfasst Vertragstypen für die Miete eines Vermögenswertes, die dem Mieter bei Erfüllung der vereinbarten Konditionen eine Option zum Erwerb der Eigentumsrechte an dem Vermögenswert einräumen. Diese Verträge werden manchmal als Mietkaufverträge bezeichnet.

KLASSIFIZIERUNG VON LEASINGVERHÄLTNISSEN

7. Grundlage für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen in diesem Standard ist der Umfang, in welchem die mit dem Eigentum eines Leasinggegenstandes verbundenen Risiken und Chancen beim Leasinggeber oder Leasingnehmer liegen. Zu den Risiken gehören die Verlustmöglichkeiten auf Grund von ungenutzten Kapazitäten oder technischer Überholung und Renditeabweichungen auf Grund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Chancen können die Erwartungen eines Gewinn bringenden Einsatzes im Geschäftsbetrieb während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes und eines Gewinnes aus einem Wertzuwachs oder aus der Realisation eines Restwertes sein.

8. ***Ein Leasingverhältnis wird als Finanzierungsleasing klassifiziert, wenn es im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt. Ein Leasingverhältnis wird als Operating-***

▼M5

Leasingverhältnis klassifiziert, wenn es nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt.

9. Da die Transaktion zwischen einem Leasinggeber und einem Leasingnehmer auf einer zwischen ihnen geschlossenen Leasingvereinbarung basiert, ist die Verwendung einheitlicher Definitionen angemessen. Die Anwendung dieser Definitionen auf die unterschiedlichen Verhältnisse des Leasinggebers und Leasingnehmers kann dazu führen, dass sie dasselbe Leasingverhältnis unterschiedlich klassifizieren. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn eine vom Leasingnehmer unabhängige Partei eine Restwertgarantie zugunsten des Leasinggebers einräumt.

10. Ob es sich bei einem Leasingverhältnis um ein Finanzierungsleasing oder um ein Operating-Leasingverhältnis handelt, hängt eher von dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung als von einer bestimmten formalen Vertragsform ab (*). Beispiele für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination normalerweise zur Klassifizierung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen würden, sind:

    (a) am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses wird dem Leasingnehmer das Eigentum an dem Vermögenswert übertragen;

    (b) der Leasingnehmer hat die Kaufoption, den Vermögenswert zu einem Preis zu erwerben, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes ist, so dass zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird;

    (c) die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird;

    (d) zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes;

    und

    (e) die Leasinggegenstände haben eine spezielle Beschaffenheit, so dass sie ohne wesentliche Veränderungen nur vom Leasingnehmer genutzt werden können.

11. Indikatoren für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination mit anderen auch zu einem Leasingverhältnis führen könnten, das als Finanzierungsleasing klassifiziert wird, sind:

    (a) wenn der Leasingnehmer das Leasingverhältnis auflösen kann, werden die Verluste des Leasinggebers in Verbindung mit der Auflösung vom Leasingnehmer getragen;

    (b) Gewinne oder Verluste, die durch Schwankungen des beizulegenden Zeitwertes des Restwertes entstehen, fallen dem Leasingnehmer zu (beispielsweise in Form einer Mietrückerstattung, die einem Großteil des Verkaufserlöses am Ende des Leasingverhältnisses entspricht);

    und

    (c) der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer Miete fortzuführen, die wesentlich niedriger als die marktübliche Miete ist.

12. Die Beispiele und Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11 sind nicht immer schlüssig. Wenn aus anderen Merkmalen klar hervorgeht, dass ein Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit Eigentum verbunden sind, überträgt, wird es als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn das Eigentum an dem Vermögenswert am Ende des Leasingverhältnisses gegen eine variable Zahlung in der Höhe des jeweils beizulegenden Zeitwertes übertragen wird oder wenn bedingte Mietzahlungen dazu führen, dass nicht im Wesentlichen alle derartigen Risiken und Chancen auf den Lizenznehmer übergehen.

13. Die Leasingklassifizierung wird zu Beginn des Leasingverhältnisses vorgenommen. Wenn sich Leasingnehmer und Leasinggeber zu irgendeinem Zeitpunkt darüber einig sind, die Bestimmungen des Leasingverhältnisses zu ändern, außer das Leasingverhältnis neu abzuschließen, und das in einer Weise, die, wären die Bedingungen zu Beginn des Leasingverhältnisses bereits vorhanden gewesen, zu einer anderen Klassifizierung des

(*) Siehe auch SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen*.

▼M5

Leasingverhältnisses gemäß den Kriterien der Paragraphen 7-12 geführt hätte, wird die geänderte Vereinbarung als eine neue Vereinbarung über deren Laufzeit betrachtet. Änderungen von Schätzungen (beispielsweise Änderungen einer Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder des Restwertes des Leasingobjekts) oder Veränderungen von Sachverhalten (beispielsweise Zahlungsverzug des Leasingnehmers) geben allerdings keinen Anlass für eine neue Klassifizierung des Leasingverhältnisses für Rechnungslegungszwecke.

14. Leasingverhältnisse bei Grundstücken und Gebäuden werden ebenso wie bei anderen Leasinggegenständen entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing klassifiziert. Allerdings besitzen Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer, und sofern nicht erwartet vwerden kann, dass das Eigentum am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übergeht, werden ihm normalerweise nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen, in welchem Fall das Leasing von Grundstücken als Operating-Leasingverhältnis einzustufen ist. Eine Zahlung, die bei Antritt oder Abschluss einer als Operating-Leasingverhältnis klassifizierten Pacht geleistet wird, stellt eine Leasingvorauszahlung dar, die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses entsprechend dem Nutzenverlauf erfolgswirksam verteilt wird.

15. Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden werden die Grundstücks- und Gebäudekomponenten zum Zwecke der Leasingklassifizierung gesondert betrachtet. Geht das Eigentum an beiden Komponenten am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer über, werden sowohl die Grundstücks- als auch die Gebäudekomponente unabhängig davon, ob sie als ein oder zwei Leasingverhältnisse analysiert werden, als Finanzierungsleasing klassifiziert, es sei denn, dass aus anderen Merkmalen deutlich hervorgeht, dass das Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einer oder beiden Komponenten verbundenen Risiken und Chancen überträgt. Besitzt das Grundstück eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer, wird die Grundstückskomponente normalerweise als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert, es sei denn, das Eigentum wird gemäß Paragraph 14 am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übertragen. Die Gebäudekomponente wird gemäß den Paragraphen 7-13 als Finanzierungsleasing oder als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert.

16. Wann immer es zur Klassifizierung und Bilanzierung eines Leasingverhältnisses bei Grundstücken und Gebäuden notwendig ist, werden die Mindestleasingzahlungen (einschließlich einmaliger Vorauszahlungen) zwischen den Grundstücks- und Gebäudekomponenten nach dem Verhältnis der jeweiligen beizulegenden Zeitwerte der Leistungen für die Mietrechte für die Grundstückskomponente und die Gebäudekompoente des Leasingverhältnisses zu Beginn des Leasingverhältnisses aufgeteilt. Sollten die Leasingzahlungen zwischen diesen beiden Komponenten nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing klassifiziert, solange nicht klar ist, dass beide Komponenten Operating-Leasingverhältnisse sind, in welchem Fall das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis zu klassifizieren ist.

17. Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden, bei dem der für die Grundstückskomponente gemäß Paragraph 20 anfänglich anzusetzende Wert unwesentlich ist, werden die Grundstücke und Gebäude bei der Klassifizierung des Leasingsverhältnisses als eine Einheit betrachtet und gemäß den Paragraphen 7-13 als Finanzierungsleasing oder Operating-Leasingverhältnis eingestuft. In diesem Fall wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gebäude als wirtschaftliche Nutzungsdauer des gesamten Leasinggegenstandes angesehen.

18. Eine gesonderte Bewertung der Grundstücks- und Gebäudekomponenten ist nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Anteil des Leasingnehmers an den Grundstücken und Gebäuden um als Finanzinvestition gehaltene Immobilien gemäß IAS 40 handelt und das Modell des beizulegenden Zeitwertes angewendet wird. Genaue Berechnungen werden bei dieser Bewertung nur dann verlangt, wenn die Klassifizierung einer oder beider Komponenten ansonsten unsicher wäre.

19. Gemäß IAS 40 hat ein Leasingnehmer die Möglichkeit, einen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses gehaltenen Immobilienanteil als Finanzinvestition zu klassifizieren. In diesem Fall wird dieser Immobilienanteil wie ein Finanzierungsleasing bilanziert und außerdem für den angesetzten Vermögenswert das Modell des beizulegenden Zeitwertes angewendet. Der Leasingnehmer hat das Leasingverhältnis auch dann weiterhin als Finanzierungsleasing zu bilanzieren, wenn sich die Art des Immobilienanteils des Leasingnehmers durch spätere Ereignisse so ändert, dass er nicht mehr als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie

▼M5

klassifiziert werden kann. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Leasingnehmer:

(a) die Immobilie selbst nutzt, die daraufhin zu Kosten in Höhe des beizulegenden Zeitwertes am Tag der Nutzungsänderung in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien übertragen wird;

oder

(b) ein Untermietverhältnis eingeht, das im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum an dem Anteil verbunden sind, auf eine unabhängige dritte Partei überträgt. Ein solches Untermietverhältnis wird vom Lizenznehmer als ein der dritten Partei eingeräumtes Finanzierungsleasing behandelt, auch wenn es von der dritten Partei selbst möglicherweise als Operating-Leasingverhältnis bilanziert wird.

LEASINGVERHÄLTNISSE IN DEN ABSCHLÜSSEN DER LEASINGNEHMER

Finanzierungs-Leasingverhältnisse

Erstmaliger Ansatz

20. ***Leasingnehmer haben Finanzierungs-Leasingverhältnisse zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Vermögenswerte und Schulden in gleicher Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen, und zwar in Höhe des zu Beginn des Leasingverhältnisses beizulegenden Zeitwertes des Leasinggegenstandes oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Bei der Berechnung des Barwertes der Mindestleasingzahlungen ist der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz als Abzinsungssatz zu verwenden, sofern er in praktikabler Weise ermittelt werden kann. Ist dies nicht der Fall, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers anzuwenden. Dem als Vermögenswert angesetzten Betrag werden die anfänglichen direkten Kosten des Leasingnehmers hinzugerechnet.***

21. Transaktionen und andere Ereignisse werden entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt und den finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht ausschließlich nach Maßgabe der rechtlichen Form bilanziert und dargestellt. Obwohl der Leasingnehmer gemäß der rechtlichen Gestaltung einer Leasingvereinbarung kein Eigentumsrecht an dem Leasinggegenstand erwirbt, ist die wirtschaftliche Substanz und finanzwirtschaftliche Realität im Falle des Finanzierungs-Leasingverhältnisses, dass der Leasingnehmer den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Gebrauch des Leasinggegenstandes für den überwiegenden Teil seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erwirbt und sich im Gegenzug verpflichtet, für dieses Recht einen Betrag zu zahlen, der zu Beginn des Leasingverhältnisses dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes und den damit verbundenen Finanzierungskosten annähernd entspricht.

22. Werden solche Leasingtransaktionen nicht in der Bilanz des Leasingnehmers erfasst, so werden die wirtschaftlichen Ressourcen und die Höhe der Verpflichtungen eines Unternehmens zu niedrig dargestellt, wodurch finanzwirtschaftliche Kennzahlen verzerrt werden. Es ist daher angemessen, ein Finanzierungsleasing in der Bilanz des Leasingnehmers als Vermögenswert und als eine Verpflichtung für künftige Leasingzahlungen anzusetzen. Zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses werden der Vermögenswert und die Verpflichtung für künftige Leasingzahlungen in gleicher Höhe in der Bilanz angesetzt. Davon ausgenommen sind die anfänglichen direkten Kosten des Lizenznehmers, die dem als Vermögenswert angesetzten Betrag hinzugerechnet werden.

23. Es ist nicht angemessen, Schulden aus Leasinggegenständen in den Abschlüssen als Abzug von Leasinggegenständen darzustellen. Wenn im Rahmen der Bilanz für die Darstellung der Schulden eine Unterscheidung zwischen kurzfristigen und langfristigen Schulden vorgenommen wird, wird dieselbe Unterscheidung für Schulden aus dem Leasingverhältnis vorgenommen.

24. Anfängliche direkte Kosten werden oft in Verbindung mit spezifischen Leasingaktivitäten verursacht, wie dem Aushandeln und Absichern von Leasingvereinbarungen. Die Kosten, die den Aktivitäten des Leasingnehmers für ein Finanzierungsleasing direkt zugerechnet werden können, werden dem als Vermögenswert angesetzten Betrag hinzugerechnet.

▼M5

Folgebewertung

25. ***Die Mindestleasingzahlungen sind in die Finanzierungskosten und den Tilgungsanteil der Restschuld aufzuteilen. Die Finanzierungskosten sind so über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu verteilen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbliebene Schuld entsteht. Bedingte Mietzahlungen werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand erfasst.***

26. Zur Vereinfachung der Berechnungen kann der Leasingnehmer in der Praxis Näherungsverfahren verwenden, um Finanzierungskosten den Perioden während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zuzuordnen.

27. ***Ein Finanzierungsleasing führt in jeder Periode zu einem Abschreibungsaufwand bei abschreibungsfähigen Vermögenswerten sowie zu einem Finanzierungsaufwand. Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige Leasinggegenstände haben mit den Grundsätzen übereinzustimmen, die auf abschreibungsfähige Vermögenswerte angewendet werden, die sich im Eigentum des Unternehmens befinden; die Abschreibungen sind gemäß IAS 16* **Sachanlagen** *und IAS 38* **Immaterielle Vermögenswerte zu berechnen.** *Ist zu Beginn des Leasingverhältnisses nicht hinreichend sicher, dass das Eigentum auf den Leasingnehmer übergeht, so ist der Vermögenswert über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, vollständig abzuschreiben.***

28. Das Abschreibungsvolumen eines Leasinggegenstandes wird planmäßig auf jede Berichtsperiode während des Zeitraumes der erwarteten Nutzung verteilt, und zwar in Übereinstimmung mit den Abschreibungsgrundsätzen, die der Leasingnehmer auch auf in seinem Eigentum befindliche abschreibungsfähige Vermögenswerte anwendet. Ist der Eigentumsübergang auf den Leasingnehmer am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses hinreichend sicher, so entspricht der Zeitraum der erwarteten Nutzung der Nutzungsdauer des Vermögenswertes. Andernfalls wird der Vermögenswert über den Kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, abgeschrieben.

29. Die Summe des Abschreibungsaufwandes für den Vermögenswert und des Finanzierungsaufwandes für die Periode entspricht nur in seltenen Fällen den Leasingzahlungen für die Periode. Es ist daher unangemessen, einfach die zu zahlenden Leasingzahlungen als Aufwand zu berücksichtigen. Folglich werden sich nach dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses der Vermögenswert und die damit verbundene Schuld in ihrem Betrag vermutlich nicht mehr entsprechen.

30. Um zu beurteilen, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an.

31. ***Leasingnehmer haben bei einem Finanzierungsleasing zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32*** **Finanzinstrumente:Angaben und Darstellung** ***die folgenden Angaben zu machen:***

(a) für jede Gruppe von Vermögenswerten den Nettobuchwert zum Bilanzstichtag;

(b) eine Überleitungsrechnung von der Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Bilanzstichtag zu deren Barwert. Ein Unternehmen hat zusätzlich die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Bilanzstichtag und deren Barwert für jede der folgenden Perioden anzugeben:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(c) in der Periode als Aufwand erfasste bedingte Mietzahlungen;

(d) die Summe der künftigen Mindestzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Bilanzstichtag, deren Erhalt auf Grund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird;

und

(e) eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich der Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:

(i) die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen festgelegt sind;

(ii) das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisanpassungsklauseln;

▼M5

und

(iii) durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.

32. Außerdem finden für Leasingnehmer von im Rahmen von Finanzierungs-Leasingverhältnissen geleasten Vermögenswerten die Angabepflichten gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 Anwendung.

Operating-Leasingverhältnisse

33. ***Leasingzahlungen innerhalb eines Operating-Leasingverhältnisses sind als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht eher dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer*** (*)***.***

34. Bei einem Operating-Leasingverhältnis werden Leasingzahlungen (mit Ausnahme von Aufwendungen für Leistungen wie Versicherung und Instandhaltung) linear als Aufwand erfasst, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer, selbst wenn die Zahlungen nicht auf dieser Grundlage erfolgen.

35. ***Leasingnehmer haben bei Operating-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 die folgenden Angaben zu machen:***

(a) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen auf Grund von unkündbaren Operating-Leasingverhältnissen für jede der folgenden Perioden:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(b) die Summe der künftigen Mindestzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Bilanzstichtag, deren Erhalt auf Grund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird;

und

(c) Zahlungen aus Leasingverhältnissen und Untermietverhältnissen, die in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst sind, getrennt nach Beträgen für Mindestleasingzahlungen, bedingte Mietzahlungen und Zahlungen aus Untermietverhältnissen;

(d) eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich der Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:

(i) die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen festgelegt sind;

(ii) das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisanpassungsklauseln;

und

(iii) durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.

LEASINGVERHÄLTNISSE IN DEN ABSCHLÜSSEN DER LEASINGGEBER

Finanzierungs-Leasingverhältnisse

Erstmaliger Ansatz

36. ***Leasinggeber haben Vermögenswerte aus einem Finanzierungsleasing in ihren Bilanzen anzusetzen und sie als Forderungen darzustellen, und zwar in Höhe des Nettoinvestitionswertes aus dem Leasingverhältnis.***

37. Bei einem Finanzierungsleasing werden im Wesentlichen alle mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen vom Leasinggeber übertragen, und daher werden die ausstehenden Leasingzahlungen vom Leasinggeber als Kapitalrückzahlung und Finanzertrag

(*) Siehe auch SIC-15 Operating-Leasingverhältnisse – Anreizvereinbarungen.

▼M5

behandelt, um dem Leasinggeber seine Finanzinvestition zurückzuerstatten und ihn für seine Dienstleistungen zu entlohnen.

38. Dem Leasinggeber entstehen häufig anfängliche direkte Kosten, wie Provisionen, Rechtsberatungsgebühren und interne Kosten, die zusätzlich anfallen und direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können. Davon ausgenommen sind Gemeinkosten, die beispielsweise durch das Verkaufs- und Marketingpersonal entstehen. Bei einem Finanzierungsleasing, an dem kein Hersteller oder Händler als Leasinggeber beteiligt ist, werden die anfänglichen direkten Kosten bei der erstmaligen Bewertung der Forderungen aus dem Finanzierungsleasing einbezogen und vermindern die Höhe der über die Laufzeit des Leasingverhältnissees zu erfassenden Erträge. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in den Forderungen aus dem Finanzierungsleasing enthalten sind und nicht gesondert hinzugerechnet werden müssen. Die Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggeber im Zusammenhang mit den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags entstehen, sind von der Definition der anfänglichen direkten Kosten ausgenommen. Folglich bleiben sie bei der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis unberücksichtigt und werden bei der Erfassung des Verkaufsgewinns, was bei einem Finanzierungsleasing normalerweise zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses der Fall ist, als Aufwand erfasst.

Folgebewertung

39. ***Die Erfassung der Finanzerträge ist auf eine Weise vorzunehmen, die eine konstante periodische Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Finanzierungs-Leasingverhältnis widerspiegelt.***

40. Ziel eines Leasinggebers ist es, die Finanzerträge über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage zu verteilen. Diese Ertragsverteilung basiert auf einer konstanten periodischen Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Finanzierungs-Leasingverhältnis. Leasingzahlungen der Berichtsperiode, ausgenommen solcher für Dienstleistungen, werden mit der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis verrechnet, um sowohl den Nominalbetrag als auch den nicht realisierten Finanzertrag zu reduzieren.

41. Geschätzte nicht garantierte Restwerte, die für die Berechnung der Bruttoinvestition des Leasinggebers angesetzt werden, werden regelmäßig überprüft. Im Falle einer Minderung des geschätzten nicht garantierten Restwertes wird die Ertragsverteilung über die Laufzeit des Leasingverhältnisses berichtigt, und jede Minderung bereits abgegrenzter Beiträge wird unmittelbar erfasst.

42. ***Hersteller oder Händler als Leasinggeber haben den Verkaufsgewinn oder -verlust nach der gleichen Methode im Periodenergebnis zu erfassen, die das Unternehmen bei direkten Verkaufsgeschäften anwendet. Werden künstlich niedrige Zinsen verwendet, so ist der Verkaufsgewinn auf die Höhe zu beschränken, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben hätte. Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggeber im Zusammenhang mit den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrages entstehen, sind bei der Erfassung des Verkaufsgewinns als Aufwand zu berücksichtigen.***

43. Händler und Hersteller lassen ihren Kunden häufig die Wahl zwischen Erwerb oder Leasing eines Vermögenswertes. Aus dem Finanzierungsleasing eines Vermögenswertes durch einen Händler oder Hersteller ergeben sich zwei Arten von Ertrag:

(a) der Gewinn oder Verlust, der dem Gewinn oder Verlust aus dem direkten Verkauf des Leasinggegenstandes zu normalen Verkaufspreisen entspricht und jegliche anwendbaren Mengen- oder Handelsrabatte widerspiegelt;

und

(b) der Finanzertrag über die Laufzeit des Leasingverhältnisses.

44. Der zu Beginn der Laufzeit eines Leasingverhältnisses von einem Leasinggeber, der Händler oder Hersteller ist, zu erfassende Umsatzerlös ist der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes oder, wenn niedriger, der dem Leasinggeber zuzurechnende Barwert der Mindestleasingzahlungen, berechnet auf Grundlage eines marktüblichen Zinssatzes. Die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassenden Umsatzkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw., falls abweichend, der Buchwert des Leasinggegenstandes abzüglich des Barwertes des nicht

▼M5

garantierten Restwertes. Der Differenzbetrag zwischen dem Umsatzerlös und den Umsatzkosten ist der Verkaufsgewinn, der gemäß den vom Unternehmen bei direkten Verkäufen befolgten Grundsätzen erfasst wird.

45. Leasinggeber, die Händler oder Hersteller sind, verwenden manchmal künstlich niedrige Zinssätze, um das Interesse von Kunden zu wecken. Die Verwendung eines solchen Zinssatzes würde im Verkaufszeitpunkt zur Erfassung eines übermäßig hohen Anteiles des Gesamtertrages aus der Transaktion führen. Werden künstlich niedrige Zinsen verwendet, so ist der Verkaufsgewinn auf die Höhe zu beschränken, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben hätte.

46. Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber bei den Verhandlungen und dem Abschluss eines Finanzierungsleasingvertrags entstehen, werden zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Aufwand berücksichtigt, da sie in erster Linie mit dem Verkaufsgewinn des Händlers oder Herstellers in Zusammenhang stehen.

47. ***Leasinggeber haben bei Finanzierungs-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 die folgenden Angaben zu machen:***

(a) eine Überleitung von der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis am Bilanzstichtag zum Barwert der am Bilanzstichtag ausstehenden Mindestleasingzahlungen. Ein Unternehmen hat zusätzlich die Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis und den Barwert der am Bilanzstichtag ausstehenden Mindestleasingzahlungen für jede der folgenden Perioden anzugeben:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(b) noch nicht realisierter Finanzertrag;

(c) die nicht garantierten Restwerte, die zu Gunsten des Leasinggebers anfallen;

(d) die kumulierten Wertberichtigungen für uneinbringliche ausstehende Mindestleasingzahlungen;

(e) in der Berichtsperiode als Ertrag erfasste bedingte Mietzahlungen;

(f) eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.

48. Es ist häufig sinnvoll, auch die Bruttoinvestition, vermindert um die noch nicht realisierten Erträge, aus in der Berichtsperiode abgeschlossenem Neugeschäft, nach Abzug der entsprechenden Beträge für gekündigte Leasingverhältnisse, als Wachstumsindikator anzugeben.

Operating-Leasingverhältnisse

49. ***Leasinggeber haben Vermögenswerte, die Gegenstand von Operating-Leasingverhältnissen sind, in ihrer Bilanz entsprechend der Eigenschaften dieser Vermögenswerte darzustellen.***

50. ***Leasingerträge aus Operating-Leasingverhältnissen sind erfolgswirksam linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere planmäßige Verteilung entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, in dem sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert*** (*)***.***

51. Kosten, einschließlich Abschreibungen, die im Zusammenhang mit den Leasingerträgen anfallen, werden als Aufwand berücksichtigt. Leasingerträge (mit Ausnahme der Einnahmen aus Dienstleistungen wie Versicherungen und Instandhaltung) werden linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst, selbst wenn die Einnahmen nicht auf dieser Grundlage anfallen, es sei denn, eine andere planmäßige Verteilung entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, in dem sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert.

52. ***Die anfänglichen direkten Kosten, die dem Leasinggeber bei den Verhandlungen und dem Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses entstehen, werden dem Buchwert des Leasinggegenstandes hinzugerechnet und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf gleiche Weise wie die Leasingerträge als Aufwand erfasst.***

(*) Siehe auch SIC-15 Operating-Leasingverhältnisse – Anreizvereinbarungen.

▼M5

53. ***Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige Leasinggegenstände haben mit den normalen Abschreibungsgrundsätzen des Leasinggebers für ähnliche Vermögenswerte überein zu stimmen; die Abschreibungen sind gemäß IAS 16 und IAS 38 zu berechnen.***

54. Um zu beurteilen, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 an.

55. Hersteller oder Händler als Leasinggeber setzen keinen Verkaufsgewinn beim Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses an, weil es nicht einem Verkauf entspricht.

56. ***Leasinggeber haben bei Operating-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 die folgenden Angaben zu machen:***

(a) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus unkündbaren Operating-Leasingverhältnissen als Gesamtbetrag und für jede der folgenden Perioden:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(b) Summe der in der Berichtsperiode als Ertrag erfassten bedingten Mietzahlungen;

(c) eine allgemeine Beschreibung der Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.

57. Außerdem finden für Leasinggeber von im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen vermieteten Vermögenswerten die Angabepflichten gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 Anwendung.

SALE-AND-LEASEBACK-TRANSAKTIONEN

58. Eine Sale-and-leaseback-Transaktion umfasst die Veräußerung eines Vermögenswertes und die Rückvermietung des gleichen Vermögenswertes. Die Leasingzahlungen und der Verkaufspreis stehen normalerweise in einem Zusammenhang, da sie in den Verhandlungen gemeinsam festgelegt werden. Die Behandlung einer Sale-and-leaseback-Transaktion hängt von der Art des betreffenden Leasingverhältnisses ab.

59. ***Wenn eine Sale-and-leaseback-Transaktion zu einem Finanzierungs-Leasingverhältnis führt, darf ein Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert nicht unmittelbar als Ertrag des Verkäufer-Leasingnehmers erfasst werden. Stattdessen ist er abzugrenzen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu verteilen.***

60. Wenn das Lease-back ein Finanzierungs-Leasingverhältnis ist, stellt die Transaktion die Bereitstellung einer Finanzierung durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer dar, mit dem Vermögenswert als Sicherheit. Aus diesem Grund ist es nicht angemessen, einen Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert als Ertrag zu betrachten. Dieser Überschuss wird abgegrenzt und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam verteilt.

61. ***Wenn eine Sale-and-leaseback-Transaktion zu einem Operating-Leasingverhältnis führt und es klar ist, dass die Transaktion zum beizulegenden Zeitwert getätigt wird, so ist jeglicher Gewinn oder Verlust sofort zu erfassen. Liegt der Veräußerungspreis unter dem beizulegenden Zeitwert, so ist jeder Gewinn oder Verlust unmittelbar zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Verlust abzugrenzen und im Verhältnis zu den Leasingzahlungen über dem voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Vermögenswertes erfolgswirksam zu verteilen ist, wenn dieser Verlust durch künftige, unter dem Marktpreis liegende Leasingzahlungen ausgeglichen wird. Für den Fall, dass der Veräußerungspreis den beizulegenden Zeitwert übersteigt, ist der den beizulegenden Zeitwert übersteigende Betrag abzugrenzen und über den Zeitraum, in dem der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgwirksam zu verteilen.***

62. Wenn das Lease-back ein Operating-Leasingverhältnis ist und die Leasingzahlungen und der Veräußerungspreis dem beizulegenden Zeitwert entsprechen, so handelt es sich faktisch um ein gewöhnliches Veräußerungsgeschäft, und jeglicher Gewinn oder Verlust wird unmittelbar erfasst.

63. ***Liegt bei einem Operating-Leasingverhältnis der beizulegende Zeitwert zum Zeitpunkt der Sale-and-leaseback-Transaktion unter dem Buchwert des Vermögenswertes, so ist ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert sofort zu erfassen.***

▼M5

64. Beim Finanzierungsleasing ist eine solche Korrektur nicht notwendig, es sei denn, es handelt sich um eine Wertminderung. In diesem Fall wird der Buchwert gemäß IAS 36 auf den erzielbaren Betrag reduziert.

65. Angabepflichten für Leasingnehmer und Leasinggeber sind genauso auf Sale-and-leaseback-Transaktionen anzuwenden. Die erforderliche Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen führt zu der Angabe von einzigartigen oder ungewöhnlichen Bestimmungen des Vertrages oder der Bedingungen der Sale-and-leaseback-Transaktionen.

66. Auf Sale-and-leaseback-Transaktionen können die getrennten Angabekriterien in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* zutreffen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

67. ***Entsprechend Paragraph 68 wird eine retrospektive Anwendung dieses Standards empfohlen, aber nicht vorgeschrieben. Falls der Standard nicht retrospektiv angewendet wird, wird der Saldo eines jeden vorher existierenden Finanzierungs-Leasingverhältnisses als vom Leasinggeber zutreffend bestimmt angesehen und ist danach in Übereinstimmung mit den Vorschriften dieses Standards zu bilanzieren.***

68. ***Ein Unternehmen, das bisher IAS 17 (überarbeitet 1997) angewendet hat, hat die mit diesem Standard vorgenommenen Änderungen entweder retrospektiv auf alle Leasingverhältnisse oder, bei keiner retrospektiven Anwendung von IAS 17 (überarbeitet 1997), auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden, die seit der erstmaligen Anwendung dieses Standards abgeschlossen wurden.***

RÜCKNAHME VON IAS 17 (ÜBERARBEITET 1997)

70. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 1997).

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 18

(ÜBERARBEITET 1993)

Erträge

1998 änderte IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, den Paragraphen 11 des IAS 18 durch Einfügen eines Querverweises auf IAS 39.

Im Mai 1999 änderte IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, Paragraph 36. 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.

Im Januar 2001 wurde der Paragraph 6 durch IAS 41, Landwirtschaft, geändert. Der geänderte Text ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2003 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Folgende SIC-Interpretationen beziehen sich auf IAS 18:

— SIC-27: Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen,

— SIC-31: Erträge — Tausch von Werbeleistungen.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-6
Definitionen	7-8
Bemessung der Erträge	9-12
Abgrenzung der Geschäftsvorfäll	13
Verkauf von Gütern	14-19
ErbringEN von Dienstleistungen	20-28
Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden	29-34
Angaben	35-36
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).

ZIELSETZUNG

Ertrag ist im Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen als Zunahme wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder einer Verringerung von Schulden definiert, durch die sich das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Anteilseigner erhöht. Ertrag umfasst verschiedene Arten von positiven Erfolgsbeiträgen, darunter solche, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens anfallen und eine Vielzahl unterschiedlicher Bezeichnungen haben, wie Umsatzerlöse, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Dividenden und Lizenzerträge. Zielsetzung dieses Standards ist es, die

▼B

Behandlung von Erträgen festzulegen, die sich aus bestimmten Geschäftsvorfällen und Ereignissen ergeben.

Die primäre Fragestellung bei der Bilanzierung von Erträgen besteht darin, den Zeitpunkt der Ertragserfassung zu bestimmen. Ertrag ist zu erfassen, wenn hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst und dieser verlässlich bestimmt werden kann. Dieser Standard bestimmt die Umstände, unter denen diese Voraussetzungen erfüllt sind und infolgedessen ein Ertrag zu erfassen ist. Er gibt außerdem praktische Anleitung zur Anwendung dieser Voraussetzungen.

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist auf die Bilanzierung von Erträgen anzuwenden, die sich aus folgenden Geschäftsvorfällen und Ereignissen ergeben:**

   (a) **dem Verkauf von Gütern;**

   (b) **dem Erbringen von Dienstleistungen; und**

   (c) **der Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden.**

2. Dieser Standard ersetzt den 1982 genehmigten IAS 18, Ertragserfassung.

3. Güter schließen sowohl Erzeugnisse ein, die von einem Unternehmen für den Verkauf hergestellt worden sind, als auch Waren, die für den Weiterverkauf erworben worden sind, wie etwa Handelswaren, die von einem Einzelhändler gekauft worden sind, oder Grundstücke und andere Sachanlagen, die für den Weiterverkauf bestimmt sind.

4. Das Erbringen von Dienstleistungen umfasst typischerweise die Ausführung vertraglich vereinbarter Aufgaben über einen vereinbarten Zeitraum durch das Unternehmen. Die Leistungen können innerhalb einer einzelnen Periode oder auch über mehrere Perioden hinweg erbracht werden. Teilweise sind die Verträge für das Erbringen von Dienstleistungen direkt mit langfristigen Fertigungsaufträgen verbunden. Dies betrifft beispielsweise die Leistungen von Projektmanagern und Architekten. Erträge, die aus diesen Verträgen resultieren, werden nicht in diesem Standard behandelt, sondern sind durch die Bestimmungen für Fertigungsaufträge in IAS 11, Fertigungsaufträge, geregelt.

5. Die Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte führt zu Erträgen in Form von:

   (a) Zinsen — Entgelte für die Überlassung von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder für die Stundung von Zahlungsansprüchen;

   (b) Nutzungsentgelten — Entgelte für die Überlassung langlebiger immaterieller Vermögenswerte des Unternehmens, beispielsweise Patente, Warenzeichen, Urheberrechte und Computersoftware; und

   (c) Dividenden — Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Kapitalbeteiligungen im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.

6. Dieser Standard befasst sich nicht mit Erträgen aus:

   (a) Leasingverträgen (siehe hierzu IAS 17, Leasingverhältnisse);

   (b) Dividenden für Anteile, die nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe hierzu IAS 28, Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen);

   (c) Versicherungsverträgen von Versicherungsunternehmen;

   (d) Änderungen des beizulegenden Zeitwertes finanzieller Vermögenswerte oder Schulden bzw. deren Abgang (siehe IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung);

   (e) Wertänderungen bei anderen kurzfristigen Vermögenswerten;

   (f) dem erstmaligen Ansatz und aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der biologischen Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41, Landwirtschaft);

   (g) dem erstmaligen Ansatz landwirtschaftlicher Erzeugnisse (siehe IAS 41, Landwirtschaft); und

   (h) dem Abbau von Bodenschätzen.

▼B

DEFINITIONEN

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

Ertrag ist der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Einlagen der Anteilseigner stammt.

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

8. Der Begriff Ertrag umfasst nur Bruttozuflüsse wirtschaftlichen Nutzens, die ein Unternehmen für eigene Rechnung erhalten hat oder beanspruchen kann. Beträge, die im Interesse Dritter eingezogen werden, wie Umsatzsteuern und andere Verkehrsteuern, entfalten keinen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen und führen auch nicht zu einer Erhöhung des Eigenkapitals. Daher werden sie nicht unter den Begriff Ertrag subsumiert. Gleiches gilt bei Vermittlungsgeschäften für die in den Bruttozuflüssen wirtschaftlichen Nutzens enthaltenen Beträge, die für den Auftraggeber erhoben werden und die nicht zu einer Erhöhung des Eigenkapitals des vermittelnden Unternehmens führen. Beträge, die das Unternehmen für Rechnung des Auftraggebers erhebt, stellen keinen Ertrag dar. Ertrag ist demgegenüber die Provision.

BEMESSUNG DER ERTRÄGE

9. **Erträge sind zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung zu bemessen** ([1])**.**

10. Die Höhe des Ertrages eines Geschäftsvorfalles ist normalerweise vertraglich zwischen dem Unternehmen und dem Käufer bzw. dem Nutzer des Vermögenswertes festgelegt. Sie bemisst sich nach dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung abzüglich der vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte.

11. In den meisten Fällen besteht die Gegenleistung in Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, und entspricht der Ertrag dem Betrag der erhaltenen oder zu beanspruchenden Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Wenn sich jedoch der Zufluss der Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente zeitlich verzögert, kann der beizulegende Zeitwert der Gegenleistung unter dem Nominalwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Zahlungsmittel liegen. Ein Unternehmen kann beispielsweise einem Käufer einen zinslosen Kredit gewähren oder als Gegenleistung für den Verkauf von Gütern vom Käufer einen, gemessen am Marktzins, unterverzinslichen Wechsel akzeptieren. Wenn die Vereinbarung effektiv einen Finanzierungsvorgang darstellt, bestimmt sich der beizulegende Zeitwert der Gegenleistung durch Abzinsung aller zukünftigen Einnahmen mit einem kalkulatorischen Zinssatz. Der zu verwendende Zinssatz ist der verlässlicher bestimmbare der folgenden beiden Zinssätze:

(a) der für eine vergleichbare Finanzierung bei vergleichbarer Bonität des Schuldners geltende Zinssatz; oder

(b) der Zinssatz, mit dem der Nominalbetrag der Einnahmen auf den gegenwärtigen Barzahlungspreis für die verkauften Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen des Basisgeschäftes diskontiert wird.

Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Nominalwert der Gegenleistung wird als Zinsertrag gemäß den Paragraphen 29 und 30 und gemäß IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, erfasst.

12. Der Tausch oder Swap von Erzeugnissen, Waren oder Dienstleistungen gegen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, die gleichartig und gleichwertig sind, ist kein Geschäftsvorfall, der einen Ertrag bewirkt. Dies ist häufig in Bezug auf Rohstoffe und Bedarfsgüter, wie Öl und Milch, der Fall, wenn Lieferanten Vorräte an verschiedenen Standorten tauschen oder swappen, um eine zeitlich begrenzte Nachfrage an einem bestimmten Standort zu erfüllen. Werden Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen gegen art- oder wertmäßig unterschiedliche Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen ausgetauscht, stellt der Austausch einen Geschäfts-

([1]) Siehe auch SIC-31: Erträge — Tausch von Werbeleistungen.

▼B

vorfall dar, der einen Ertrag bewirkt. Der Ertrag bemisst sich nach dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen nicht hinreichend verlässlich bestimmt werden, so bemisst sich der Ertrag nach dem beizulegenden Zeitwert der hingegebenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente.

ABGRENZUNG EINES GESCHÄFTSVORFALLS

13. Die Ansatzkriterien in diesem Standard werden in der Regel einzeln für jeden Geschäftsvorfall angewendet. Unter bestimmten Umständen ist es jedoch erforderlich, die Ansatzkriterien auf einzelne abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles anzuwenden, um den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles zutreffend abzubilden. Wenn beispielsweise der Verkaufspreis eines Produktes einen bestimmbaren Betrag für nachfolgend zu erbringende Serviceleistungen enthält, wird dieser Betrag passivisch abgegrenzt und über den Zeitraum als Ertrag erfasst, in dem die Leistungen erbracht werden. Umgekehrt werden die Ansatzkriterien auf zwei oder mehr Geschäftsvorfälle zusammen angewendet, wenn diese in einer Art und Weise miteinander verknüpft sind, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle nicht verständlich zu erfassen sind. So kann beispielsweise ein Unternehmen Waren veräußern und gleichzeitig in einer getrennten Absprache einen späteren Rückkauf vereinbaren, der die wesentlichen Auswirkungen des Veräußerungsgeschäftes rückgängig macht; in einem solchen Fall werden die beiden Geschäfte zusammen behandelt.

VERKAUF VON GÜTERN

14. **Erlöse aus dem Verkauf von Gütern sind zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:**

(a) **das Unternehmen hat die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Waren und Erzeugnisse verbunden sind, auf den Käufer übertragen;**

(b) **dem Unternehmen verbleibt weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame Verfügungsmacht über die verkauften Waren und Erzeugnisse;**

(c) **die Höhe der Erlöse kann verlässlich bestimmt werden;**

(d) **es ist hinreichend wahrscheinlich, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Verkauf zufließen wird; und**

(e) **die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.**

15. Eine Beurteilung darüber, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmen die maßgeblichen Risiken und Chancen aus dem Eigentum auf den Käufer übertragen hat, erfordert eine Untersuchung der Gesamtumstände des Verkaufes. In den meisten Fällen fällt die Übertragung der Risiken und Chancen mit der rechtlichen Eigentumsübertragung oder dem Besitzübergang auf den Käufer zusammen. Dies gilt für den überwiegenden Teil der Verkäufe im Einzelhandel. In anderen Fällen vollzieht sich die Übertragung der Risiken und Chancen aber zu einem von der rechtlichen Eigentumsübertragung oder dem Besitzübergang abweichenden Zeitpunkt.

16. Wenn maßgebliche Eigentumsrisiken beim Unternehmen verbleiben, wird der Vorgang nicht als Verkauf angesehen und der Ertrag nicht erfasst. Ein Unternehmen kann maßgebliche Eigentumsrisiken auf verschiedene Art und Weise zurückbehalten. Beispiele für Sachverhalte, in denen das Unternehmen maßgebliche Risiken und Chancen eines Eigentümers zurückbehält, sind:

(a) wenn das Unternehmen Verpflichtungen aus Schlechterfüllung übernimmt, die über die geschäftsüblichen Garantie-/Gewährleistungsverpflichtungen hinausgehen;

(b) wenn der Erhalt eines bestimmten Verkaufserlöses von den Erlösen aus dem Weiterverkauf der Waren oder Erzeugnisse durch den Käufer abhängig ist;

(c) wenn die Gegenstände einschließlich Aufstellung und Montage geliefert werden, Aufstellung und Montage einen wesentlichen

▼B

Vertragsbestandteil ausmachen, vom Unternehmen aber noch nicht erfüllt sind; und

(d) wenn der Käufer unter bestimmten, im Kaufvertrag vereinbarten Umständen ein Rücktrittsrecht hat und das Unternehmen die Wahrscheinlichkeit eines Rücktrittes nicht einschätzen kann.

17. Soweit nur unmaßgebliche Eigentumsrisiken beim Unternehmen verbleiben, wird das Geschäft als Verkauf angesehen und der Ertrag erfasst. Beispielsweise kann sich der Verkäufer zur Sicherung seiner Forderungen das rechtliche Eigentum an den verkauften Gegenständen vorbehalten. In einem solchen Fall, in dem das Unternehmen die maßgeblichen Eigentumsrisiken und -chancen übertragen hat, wird das Geschäft als Verkauf betrachtet und der Ertrag erfasst. Ein anderer Fall, in dem dem Unternehmen nur unmaßgebliche Eigentumsrisiken verbleiben, sind Erlöse im Einzelhandel, deren Rückerstattung zugesagt ist, falls der Kunde mit der Ware nicht zufrieden ist. In diesem Fall wird der Ertrag im Zeitpunkt des Verkaufes erfasst, wenn der Verkäufer die zukünftigen Rücknahmen verlässlich schätzen kann und auf der Basis früherer Erfahrungen sowie anderer Einflussfaktoren eine entsprechende Schuld passiviert.

18. Erträge werden nur dann erfasst, wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der mit dem Geschäft verbundene wirtschaftliche Nutzen zufließt. In einigen Fällen kann es sein, dass bis zur Erfüllung der Gegenleistung oder bis zur Beseitigung von Unsicherheiten keine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht. Beispielsweise kann es unsicher sein, ob eine ausländische Behörde die Genehmigung für die Überweisung der Gegenleistung aus einem Verkauf ins Ausland erteilt. Wenn die Genehmigung vorliegt, ist die Unsicherheit beseitigt und der Ertrag wird erfasst. Falls sich demgegenüber jedoch Zweifel an der Einbringlichkeit eines Betrages ergeben, der zutreffend bereits als Ertrag erfasst worden ist, wird der uneinbringliche oder zweifelhafte Betrag als Aufwand erfasst und nicht etwa der ursprüngliche Ertrag berichtigt.

19. Ertrag und Aufwand aus demselben Geschäftsvorfall oder Ereignis werden zum selben Zeitpunkt erfasst; dieser Vorgang wird allgemein als Zuordnung von Aufwendungen zu Erträgen bezeichnet. Aufwendungen einschließlich solcher für Gewährleistungen und weiterer nach der Lieferung der Waren oder Erzeugnisse entstehender Kosten können normalerweise verlässlich bestimmt werden, wenn die anderen Bedingungen für die Ertragserfassung erfüllt sind. Allerdings darf ein Ertrag nicht erfasst werden, wenn der entsprechende Aufwand nicht verlässlich bestimmt werden kann; in diesen Fällen werden etwaige, für den Verkauf der Waren oder Erzeugnisse bereits erhaltene Gegenleistungen als Schuld angesetzt.

ERBRINGEN VON DIENSTLEISTUNGEN

20. **Wenn das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäftes verlässlich geschätzt werden kann, sind Erträge aus Dienstleistungsgeschäften nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades des Geschäftes am Bilanzstichtag zu erfassen. Das Ergebnis derartiger Geschäfte kann dann verlässlich geschätzt werden, wenn die folgenden Bedingungen insgesamt erfüllt sind:**

(a) **Die Höhe der Erträge kann verlässlich bestimmt werden;**

(b) **es ist hinreichend wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließen wird;**

(c) **der Fertigstellungsgrad des Geschäftes am Bilanzstichtag kann verlässlich bestimmt werden; und**

(d) **die für das Geschäft angefallenen Kosten und die bis zu seiner vollständigen Abwicklung zu erwartenden Kosten können verlässlich bestimmt werden** [1] [2]**.**

21. Die Ertragserfassung nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades eines Geschäftes wird häufig als Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad bezeichnet. Nach dieser Methode werden die Erträge in den Berichtsperioden erfasst, in denen die jeweiligen Dienstleistungen erbracht werden. Die Ertragserfassung auf dieser Grundlage liefert nützliche Informationen über den Umfang der Dienstleistungsaktivitäten und der Ertragskraft während einer Periode. IAS 11, Fertigungsaufträge,

[1] Siehe auch SIC-27: Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen.

[2] Siehe auch SIC-31: Erträge — Tausch von Werbeleistungen.

▼B

fordert ebenfalls die Ertragserfassung auf dieser Grundlage. Die Anforderungen dieses Standards sind im Allgemeinen auch auf die Erfassung von Erträgen und die Erfassung zugehöriger Aufwendungen aus Dienstleistungsgeschäften anwendbar.

22. Erträge werden nur dann erfasst, wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der mit dem Geschäft verbundene wirtschaftliche Nutzen zufließt. Wenn sich jedoch Zweifel an der Einbringlichkeit eines Betrages ergeben, der bereits als Ertrag berücksichtigt worden ist, wird der uneinbringliche oder zweifelhafte Betrag als Aufwand erfasst und nicht etwa der ursprüngliche Ertrag berichtigt.

23. Im Allgemeinen kann ein Unternehmen verlässliche Schätzungen vornehmen, wenn mit den anderen Vertragsparteien Folgendes vereinbart ist:

(a) gegenseitige, durchsetzbare Rechte bezüglich der zu erbringenden und zu empfangenden Dienstleistung;

(b) die gegenseitigen Leistungen; und

(c) die Abwicklungs- und Erfüllungsmodalitäten.

Darüber hinaus ist es in der Regel erforderlich, dass das Unternehmen über ein effektives Budgetierungs- und Berichtssystem verfügt. Während der Leistungserbringung überprüft und ändert das Unternehmen gegebenenfalls die Ertragsschätzungen. Die Notwendigkeit solcher Änderungen ist nicht unbedingt ein Hinweis darauf, dass das Ergebnis des Geschäftes nicht verlässlich geschätzt werden kann.

24. Der Fertigstellungsgrad eines Geschäftes kann mit unterschiedlichen Methoden bestimmt werden. Ein Unternehmen hat die Methode anzuwenden, die die erbrachten Leistungen verlässlich bemisst. Je nach der Art der Geschäfte können die Methoden Folgendes beinhalten:

(a) Feststellung der erbrachten Arbeitsleistungen;

(b) zum Stichtag erbrachte Leistungen als Prozentsatz der zu erbringenden Gesamtleistung; oder

(c) Verhältnis der zum Stichtag angefallenen Kosten zu den geschätzten Gesamtkosten des Geschäftes. Bei den zum Stichtag angefallenen Kosten sind nur die Kosten zu berücksichtigen, die sich auf die zum Stichtag erbrachten Leistungen beziehen. Bei den geschätzten Gesamtkosten der Transaktion sind nur Kosten zu berücksichtigen, die sich auf erbrachte oder noch zu erbringende Leistungen beziehen.

Abschlagszahlungen oder erhaltene Anzahlungen des Kunden geben die erbrachten Leistungen zumeist nicht wieder.

25. Wenn Dienstleistungen durch eine unbestimmte Zahl von Teilleistungen über einen bestimmten Zeitraum erbracht wurden, kann aus Praktikabilitätsgründen von einer linearen Ertragserfassung innerhalb des bestimmen Zeitraumes ausgegangen werden, es sei denn, dass eine andere Methode den Fertigstellungsgrad besser wiedergibt. Wenn eine bestimmte Teilleistung von erheblich größerer Bedeutung als die Übrigen ist, wird die Ertragserfassung bis zu deren Erfüllung verschoben.

26. **Ist das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäftes nicht verlässlich schätzbar, sind Erträge nur in dem Ausmaß zu erfassen, in dem die angefallenen Aufwendungen wiedererlangt werden können.**

27. In frühen Stadien eines Geschäftes ist das Ergebnis häufig nicht verlässlich zu schätzen. Dennoch kann es hinreichend wahrscheinlich sein, dass das Unternehmen die für das Geschäft angefallenen Kosten zurückerhält. In diesem Fall werden Erträge nur insoweit erfasst, als eine Erstattung der angefallenen Kosten zu erwarten ist. Da das Ergebnis des Geschäftes nicht verlässlich geschätzt werden kann, wird kein Gewinn erfasst.

28. Wenn weder das Ergebnis des Geschäftes verlässlich geschätzt werden kann, noch eine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die angefallenen Kosten erstattet werden, werden keine Erträge erfasst, sondern nur die angefallenen Kosten als Aufwand angesetzt. Wenn die Unsicherheiten, die eine verlässliche Schätzung des Auftragsergebnisses verhindert haben, nicht mehr bestehen, bestimmt sich die Ertragserfassung nach Paragraph 20 und nicht nach Paragraph 26.

ZINSEN, NUTZUNGSENTGELTE UND DIVIDENDEN

29. **Erträge aus der Nutzung solcher Vermögenswerte des Unternehmens durch Dritte, die Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden**

▼B

erbringen, sind nach den Maßgaben in Paragraph 30 zu erfassen, wenn:

(a) **es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft zufließen wird; und**

(b) **die Höhe der Erträge verlässlich bestimmt werden kann.**

30. **Erträge sind nach folgenden Maßgaben zu erfassen:**

(a) **Zinsen sind zeitproportional unter Berücksichtigung der Effektivverzinsung des Vermögenswertes zu erfassen;**

(b) **Nutzungsentgelte sind periodengerecht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des zugrunde liegenden Vertrages zu erfassen; und**

(c) **Dividenden sind mit der Entstehung des Rechtsanspruches auf Zahlung zu erfassen.**

31. Der Effektivzins eines Vermögenswertes ist derjenige Zinssatz, der erforderlich ist, um die über die Laufzeit des Geschäftes erwarteten Einzahlungen auf den Buchwert des ursprünglich hingegebenen Vermögenswertes abzuzinsen. Die Zinserträge schließen Abschreibungen auf ein Disagio, Agio oder einen anderen Unterschied zwischen dem Ausgabebetrag eines verbrieften Schuldpapiers und dem Rückzahlungsbetrag bei Fälligkeit ein.

32. Wenn bereits vor dem Erwerb einer verzinslichen Finanzinvestition unbezahlte Zinsen aufgelaufen sind, wird die folgende Zinszahlung auf die Zeit vor und nach dem Erwerb aufgeteilt. Zu erfassender Ertrag ist nur der Teil, der auf die Zeit nach dem Erwerb entfällt. Wenn sich Dividendenausschüttungen auf den Gewinn aus der Zeit vor Erwerb von Eigenkapitaltiteln beziehen, werden diese Dividenden von den Anschaffungskosten der Wertpapiere abgezogen. Falls eine solche Zuordnung schwierig ist und nur willkürlich vorgenommen werden könnte, werden die Dividenden als Ertrag erfasst, sofern sie nicht eindeutig als Rückzahlung eines Teiles der Anschaffungskosten der Eigenkapitaltitel anzusehen sind.

33. Nutzungsentgelte fallen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Vertragsbestimmungen an und werden normalerweise auf dieser Grundlage erfasst, sofern es unter Berücksichtigung des vertraglich Gewollten nicht wirtschaftlich angemessen ist, den Ertrag auf einer anderen systematischen und sinnvollen Grundlage zu erfassen.

34. Ein Ertrag wird nur erfasst, wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der mit dem Geschäft verbundene wirtschaftliche Nutzen zufließen wird. Wenn sich jedoch Zweifel an der Einbringlichkeit eines Betrages ergeben, der zutreffend bereits als Ertrag berücksichtigt worden ist, wird der uneinbringliche oder zweifelhafte Betrag als Aufwand erfasst und nicht etwa der ursprüngliche Ertrag berichtigt.

ANGABEN

35. **Folgende Angaben sind erforderlich:**

(a) **Die für die Ertragserfassung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich der Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades bei Dienstleistungsgeschäften;**

(b) **den Betrag jeder bedeutsamen Kategorie von Erträgen, die während der Berichtsperiode erfasst worden sind, wie Erträge aus:**

(i) **dem Verkauf von Gütern;**

(ii) **dem Erbringen von Dienstleistungen;**

(iii) **Zinsen;**

(iv) **Nutzungsentgelten;**

(v) **Dividenden; und**

(c) **den Betrag von Erträgen aus Tauschgeschäften mit Waren oder Dienstleistungen, der in jeder bedeutsamen Kategorie von Erträgen enthalten ist.**

36. Ein Unternehmen gibt alle Eventualschulden und Eventualforderungen gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, an. Eventualschulden und Eventualverbindlichkeiten können beispielsweise auf Grund von Gewährleistungskosten, Klagen, Vertragsstrafen oder möglichen Verlusten entstehen.

▼B

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 19

(ÜBERARBEITET 2002)

Leistungen an Arbeitnehmer

Dieser überarbeitete International Accounting Standard ersetzt IAS 19, Aufwendungen für Altersversorgungspläne, der vom Board in seiner überarbeiteten Version von 1993 genehmigt wurde. Der überarbeitete Standard war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Im Mai 1999 änderte IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die Paragraphen 20(b), 35, 125 und 141. Diese Änderungen waren erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2000 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Dieser Standard wurde im Jahr 2000 überarbeitet um die Definition von Planvermögen zu ändern und um Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für Erstattungsansprüche einzuführen. Diese Änderungen waren erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Weitere Änderungen erfolgten im Jahr 2002, um zu verhindern, dass ein Gewinn lediglich als Resultat eines anfallenden versicherungsmathematischen Verlusts oder nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands sowie ein Verlust lediglich als Resultat eines anfallenden versicherungsmathematischen Gewinns erfasst wird. Diese Änderungen waren erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 31. Mai 2002 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

EINFÜHRUNG

1. Der vorliegende Standard regelt die Bilanzierung und die von Arbeitgebern zu beachtenden Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer. Der Standard ersetzt IAS 19, Aufwendungen für Altersversorgungspläne, der 1993 genehmigt wurde. Die wichtigsten Änderungen gegenüber dem alten IAS 19 sind in der Grundlage für Schlussfolgerungen (Anhang D) aufgeführt. Dieser Standard behandelt nicht die eigene Berichterstattung von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (siehe IAS 26, Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen).

2. In diesem Standard werden fünf Kategorien von Leistungen an Arbeitnehmer unterschieden:

   (a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, Urlaubs- und Krankengeld, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen, sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) an aktive Arbeitnehmer;

   (b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung;

   (c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub oder andere vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle von Erwerbsunfähigkeit und, sofern diese frühestens 12 Monate nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie aufgeschobene Vergütungsbestandteile;

   (d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses; und

   (e) Kapitalbeteiligungsleistungen.

3. Nach dem Standard muss ein Unternehmen kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer dann erfassen, wenn ein Arbeitnehmer die Gegenleistung dafür erbracht hat.

4. Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden entweder als beitragsorientierte oder leistungsorientierte Pläne

▼B

eingeordnet. Der Standard enthält konkrete Anwendungsleitlinien zur Einordnung von gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber, Plänen des Staates und Plänen mit versicherten Leistungen.

5. Bei beitragsorientierten Plänen entrichtet ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) und ist weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet, falls der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden zu erbringen. Nach diesem Standard ist ein Unternehmen verpflichtet, Beiträge an einen beitragsorientierten Plan zu erfassen, sobald ein Arbeitnehmer die Gegenleistung für diese Beiträge erbracht hat.

6. Alle anderen Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind leistungsorientierte Pläne. Leistungsorientierte Pläne können vollständig, teilweise oder überhaupt nicht extern über einen Fonds finanziert sein. Nach diesem Standard ist ein Unternehmen verpflichtet:

   (a) nicht nur rechtsverbindliche Versorgungsverpflichtungen, sondern auch faktische Verpflichtungen jeder Art, die sich aus seiner betrieblichen Praxis ergeben, zu erfassen;

   (b) den Barwert einer leistungsorientierten Versorgungsverpflichtung und den beizulegenden Zeitwert eines Planvermögens mit ausreichender Regelmäßigkeit zu bestimmen, um zu gewährleisten, dass die im Abschluss erfassten Beträge nicht wesentlich von den Beträgen abweichen, die sich am Bilanzstichtag ergeben würden;

   (c) die Methode der laufenden Einmalprämien zur Bewertung seiner Verpflichtungen und Aufwendungen anzuwenden;

   (d) die zugesagte Leistung nach Maßgabe der Leistungsformel des Planes den Dienstjahren zuzuordnen, es sei denn, die von einem Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung führt in späteren Dienstjahren zu wesentlich höheren Leistungen als in früheren Jahren;

   (e) unvoreingenommen gewählte und aufeinander abgestimmte versicherungsmathematische Annahmen zu demographischen Variablen (wie Arbeitnehmerfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit) und finanziellen Variablen (wie Gehaltstrends, Änderungen der Kosten für medizinische Versorgung sowie bestimmte Änderungen staatlicher Leistungen) zu verwenden. Annahmen zu finanziellen Variablen müssen die am Bilanzstichtag bestehenden Erwartungen des Marktes zu Grunde gelegt werden, die sich auf den Zeitraum, über den die Verpflichtungen zu erfüllen sind, beziehen;

   (f) den Abzinsungssatz basierend auf den am Bilanzstichtag geltenden Renditen für solche erstrangigen festverzinslichen Industrieanleihen (oder Regierungsanleihen in Ländern ohne entwickelten Markt für Industrieanleihen) zu ermitteln, die in der Währung und ihrer Laufzeit mit der Währung und der Fristigkeit der Verpflichtungen gemäß Leistungsplan übereinstimmen;

   (g) den beizulegenden Zeitwert eines etwaigen Planvermögens vom Buchwert der Verpflichtung abzuziehen. Bestimmte Erstattungsansprüche, die die Kriterien für Planvermögen nicht erfüllen, werden in der gleichen Weise wie Planvermögen behandelt, es sei denn, dass sie als separate Vermögenswerte ausgewiesen und nicht von der Verpflichtung abgezogen werden;

   (h) den Buchwert eines aktivierten Vermögenswertes zu begrenzen, so dass dieser den Saldo aus

      (i) dem nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand und nicht erfassten versicherungsmathematischen Verlusten; zuzüglich

      (ii) dem Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens, der in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan verfügbar ist; nicht übersteigt,

   (i) den nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand linear über den durchschnittlichen Zeitraum zu verteilen, in dem die verbesserten Leistungen unverfallbar werden;

   (j) Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Planes zu erfassen, wenn die Kürzung oder Abgeltung stattfindet. Der Gewinn oder Verlust hat die sich hierdurch ergebenden Änderungen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung und des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens sowie die noch nicht verrechneten Teile der diesen zuordenbaren versi-

▼B

cherungsmathematischen Gewinne und Verluste und des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands zu umfassen; und

(k) einen bestimmten Anteil des Teils der kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfolgswirksam zu verrechnen, und zwar den Teil, der den höheren der beiden folgenden Werte übersteigt:

(i) 10 % des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung (vor Abzug des Planvermögens); und

(ii) 10 % des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens.

Der für jeden leistungsorientierten Plan zu verrechnende Anteil der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste ist gleich dem am vorangegangenen Abschlussstichtag außerhalb des 10 %-Korridors liegenden Betrag, geteilt durch die erwartete mittlere Restlebensarbeitszeit der vom Versorgungsplan erfassten Arbeitnehmer.

Dieser Standard lässt auch systematische Verfahren zur schnelleren Erfassung zu, sofern sie in gleicher Weise sowohl auf Gewinne als auch auf Verluste und stetig von Berichtsperiode zu Berichtsperiode angewandt werden. Zu den zulässigen Verfahren zählt auch die sofortige vollständige Erfassung aller versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste.

7. Für andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer, die keine Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses betreffen, schreibt der Standard jedoch eine einfachere Behandlung vor: versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand werden sofort erfasst.

8. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind an Arbeitnehmer zu zahlende Leistungen, entweder auf Grund der Entscheidung des Unternehmens, das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers vor dessen regulärem Pensionierungszeitpunkt zu beenden oder auf Grund der Entscheidung eines Arbeitnehmers, für diese Leistungen seine eigene Freisetzung freiwillig hinzunehmen. Das Ereignis, das dabei zur Entstehung einer Verpflichtung führt, ist die Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht das Erbringen einer Arbeitsleistung. Daher sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch das Unternehmen dann, und nur dann, zu erfassen, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist:

(a) entweder das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers oder einer Arbeitnehmergruppe vor dem Zeitpunkt der regulären Pensionierung zu beenden; oder

(b) Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Grund eines Angebots zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens zu erbringen.

9. Ein Unternehmen ist dann, und nur dann, nachweislich zur Beendigung von Arbeitsverhältnissen verpflichtet, wenn das Unternehmen einen detaillierten formalen Plan (mit bestimmtem Mindestregelungsumfang) für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses besitzt und keine realistische Möglichkeit hat sich dem zu entziehen.

10. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig werden, müssen abgezinst werden. Im Falle der Abgabe eines Angebots zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens ist bei der Bewertung diesbezüglicher Leistungen auf die Anzahl der Arbeitnehmer abzustellen, die das Angebot erwartungsgemäß annehmen werden.

11. Kapitalbeteiligungsleistungen sind Leistungen an Arbeitnehmer, bei denen entweder Arbeitnehmer einen Anspruch auf vom Unternehmen (oder dessen Mutterunternehmen) ausgegebene Eigenkapitalinstrumente erwerben oder der Betrag der Verpflichtung des Unternehmens gegenüber Arbeitnehmern vom künftigen Preis solcher Eigenkapitalinstrumente abhängt. Dieser Standard schreibt vor, dass bestimmte Angaben über derartige Leistungen im Abschluss zu machen sind, er spezifiziert jedoch keine Anforderungen hinsichtlich der Erfassung und Bewertung solcher Leistungen.

12. Der Standard gilt für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 1999 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards kann ein Unternehmen eine sich daraus ergebende Erhöhung der bilanzierten Schuld aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses über einen Zeitraum von nicht mehr als fünf Jahren erfassen. Falls die erstmalige Anwendung dieses

▼B

Standards die bilanzierte Schuld mindert, muss ein Unternehmen den Minderbetrag sofort erfassen.

13. Dieser Standard wurde im Jahr 2000 überarbeitet um die Definition des Planvermögens zu ändern und um Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für Erstattungsansprüche einzuführen. Diese Änderungen waren erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wurde empfohlen.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-6
Definitionen	7
Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	8-23
Erfassung und Bewertung	10-22
Alle kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer	10
Kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen	11-16
Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne	17-22
Angaben	23
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Versorgungsplänen	24-42
Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber	29-35
Staatliche Pläne	36-38
Versicherte Leistungen	39-42
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Beitragsorientierte Pläne	43-47
Erfassung und Bewertung	44-45
Angaben	46-47
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Leistungsorientierte Pläne	48-125
Erfassung und Bewertung	49-62
Bilanzierung einer faktischen Verpflichtung	52-53
Bilanz	54-60
Gewinn- und Verlustrechnung	61-62
Erfassung und Bewertung: Barwert leistungsorientierter Verpflichtungen und laufender Dienstzeitaufwand	63-101
Versicherungsmathematische Bewertungsmethode	64-66
Zuordnung von Leistungen auf Dienstjahre	67-71
Versicherungsmathematische Annahmen	72-77
Versicherungsmathematische Annahmen: Abzinsungssatz	78-82
Versicherungsmathematische Annahmen: Gehälter, Leistungen und Kosten medizinischer Versorgung	83-91
Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste	92-95
Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand	96-101
Ansatz und Bewertung: Planvermögen	102-107
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	102-104
Erstattungsbeträge	104A-104D

▼B

Erträge aus Planvermögen	105-107
Unternehmenszusammenschlüsse	108
Plankürzung und -abgeltung	109-115
Darstellung	116-119
Saldierung	116-117
Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit	118
Finanzielle Komponenten der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	119
Angaben	120-125
Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	126-131
Ansatz und Bewertung	128-130
Angaben	131
Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	132-143
Erfassung	133-138
Bewertung	139-140
Angaben	141-143
Kapitalbeteiligungsleistungen	144-152
Ansatz und Bewertung	145
Angaben	146-152
Übergangsvorschriften	153-156
Zeitpunkt des Inkrafttretens	157-160

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

Ziel des vorliegenden Standards ist die Regelung der Bilanzierung und der Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer. Nach diesem Standard ist ein Unternehmen verpflichtet:

(a) eine Schuld zu bilanzieren, wenn ein Arbeitnehmer Arbeitsleistungen im Austausch gegen in der Zukunft zu zahlende Leistungen erbracht hat; und

(b) Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen aus der im Austausch für spätere Leistungen von einem Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung vereinnahmt hat.

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist von Arbeitgebern bei der Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.**

2. Der Standard behandelt nicht die eigene Berichterstattung von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (vgl. hierzu IAS 26, Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen).

3. Der Standard bezieht sich auf alle Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Leistungen

   (a) gemäß formellen Plänen oder anderen formellen Vereinbarungen zwischen einem Unternehmen und einzelnen Arbeitnehmern, Arbeitnehmergruppen oder deren Vertretern;

   (b) gemäß gesetzlichen Bestimmungen oder im Rahmen von tarifvertraglichen Vereinbarungen, durch die Unternehmen verpflichtet sind, Beiträge zu Plänen des Staates, eines Bundeslandes, eines Industriezweiges oder zu anderen gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitnehmer zu leisten; oder

▼B

(c) gemäß betrieblicher Übung, die eine faktische Verpflichtung begründet. Betriebliche Übung begründet dann eine faktische Verpflichtung, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis durch ein Unternehmen zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.

4. Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten:

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, Urlaubs- und Krankengeld, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

(c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit und andere vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und — sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind — Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, sowie später fällige Vergütungsbestandteile;

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses; und

(e) Kapitalbeteiligungsleistungen.

Da jede der unter (a) bis (e) aufgeführten Kategorien andere Merkmale aufweist, sind in diesem Standard unterschiedliche Vorschriften für jede Kategorie vorgesehen.

5. Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten Leistungen sowohl an die Arbeitnehmer selbst als auch an von diesen wirtschaftlich abhängige Personen und können durch Zahlung (oder die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen) an die Arbeitnehmer direkt, an deren Ehepartner, Kinder oder sonstige von den Arbeitnehmern wirtschaftlich abhängige Personen oder an andere, wie z. B. Versicherungsunternehmen, erfüllt werden.

6. Ein Arbeitnehmer kann für ein Unternehmen Arbeitsleistungen auf Vollzeit- oder Teilzeitbasis, dauerhaft oder gelegentlich oder auch auf befristeter Basis erbringen. Für die Zwecke dieses Standards zählen Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans und sonstiges leitendes Personal zu den Arbeitnehmern.

DEFINITIONEN

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

Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Formen von Vergütung, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung gewährt.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen des Unternehmens an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Kapitalbeteiligungsleistungen), die innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig sind.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Kapitalbeteiligungsleistungen), die vom Unternehmen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.

Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind formelle oder informelle Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen einem oder mehreren Arbeitnehmern Versorgungsleistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.

▼B

Beitragsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.

Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber sind beitragsorientierte (außer staatlichen Plänen) oder leistungsorientierte Pläne (außer staatlichen Plänen), bei denen:

(a) **Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinschaftlichen Beherrschung unterliegenden Unternehmen in den Plan eingebracht wurden; und**

(b) **diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer aus mehr als einem Unternehmen verwendet werden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von dem Unternehmen, in dem die entsprechenden Arbeitnehmer beschäftigt sind, abhängen.**

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Kapitalbeteiligungsleistungen), die nicht innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig werden.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind zu zahlende Leistungen an Arbeitnehmer, die daraus resultieren, dass entweder:

(a) **ein Unternehmen die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Pensionierungszeitpunkt beschlossen hat; oder**

(b) **ein Arbeitnehmer im Austausch für diese Leistungen freiwillig seiner Freisetzung zugestimmt hat.**

Kapitalbeteiligungsleistungen sind Leistungen an Arbeitnehmer, bei denen:

(a) **Arbeitnehmer entweder einen Anspruch auf Eigenkapitalinstrumente haben, die vom Unternehmen (oder dessen Mutterunternehmen) ausgegeben wurden; oder**

(b) **der Betrag der Verpflichtung des Unternehmens gegenüber seinen Arbeitnehmern vom künftigen Preis der von dem Unternehmen ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente abhängt.**

Pläne für Kapitalbeteiligungsleistungen sind formelle oder informelle Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen Kapitalbeteiligungsleistungen an einen oder mehrere Arbeitnehmer gewährt.

Unverfallbare Leistungen sind Leistungen an Arbeitnehmer, deren Gewährung nicht vom künftigen Fortbestand des Beschäftigungsverhältnisses abhängt.

Der Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung ist der ohne Abzug von Planvermögen beizulegende Barwert erwarteter künftiger Zahlungen, die erforderlich sind, um die auf Grund von Arbeitnehmerleistungen in der Berichtsperiode oder früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen abgelten zu können.

Laufender Dienstzeitaufwand bezeichnet den Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der auf die von Arbeitnehmern in der Berichtsperiode erbrachte Arbeitsleistung entfällt.

Zinsaufwand bezeichnet den in einer Periode zu verzeichnenden Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der entsteht, weil der Zeitpunkt der Leistungserfüllung eine Periode näher gerückt ist.

▼B

Planvermögen umfasst:

(a) **Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird; und**

(b) **qualifizierte Versicherungspolicen.**

Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird, ist Vermögen (außer nicht übertragbaren Finanzinstrumenten, die vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurden), das:

(a) **von einer Einheit (einem Fonds) gehalten wird, die rechtlich unabhängig von dem berichtenden Unternehmen ist und die ausschließlich besteht, um Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren; und**

(b) **verfügbar ist, um ausschließlich die Leistungen an die Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren, aber nicht für die Gläubiger des berichtenden Unternehmens verfügbar ist (auch nicht bei einem Insolvenzverfahren), und das nicht an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt werden kann, es sei denn:**

(i) **das verbleibende Vermögen des Fonds reicht aus, um alle Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, die mit dem Plan oder dem berichtenden Unternehmen verbunden sind, zu erfüllen; oder**

(ii) **das Vermögen wird an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.**

Eine qualifizierte Versicherungspolice ist eine Versicherungspolice eines Versicherers, der nicht zu den nahestehenden Unternehmen des berichtenden Unternehmens gehört (wie in IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, definiert), wenn die Erlöse aus der Police:

(a) **nur verwendet werden können, um Leistungen an Arbeitnehmer aus einem leistungsorientierten Versorgungsplan zu zahlen oder zu finanzieren; und**

(b) **nicht den Gläubigern des berichtenden Unternehmens zur Verfügung stehen (auch nicht im Fall des Insolvenzverfahrens) und nicht an das berichtende Unternehmen gezahlt werden können, es sei denn:**

(i) **die Erlöse stellen Überschüsse dar, die für die Erfüllung sämtlicher Leistungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern im Zusammenhang mit der Police nicht benötigt werden; oder**

(ii) **die Erlöse werden an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.**

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

Erträge aus Planvermögen sind Zinsen, Dividenden und sonstige Erlöse, die aus dem Planvermögen erwirtschaftet werden, einschließlich realisierter und nicht realisierter Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Vermögens, abzüglich der Aufwendungen für die Verwaltung des Plans sowie etwaiger vom Plan zu entrichtender Steuern.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste bestehen aus:

(a) **erfahrungsbedingten Anpassungen (die Auswirkungen der Abweichungen zwischen früheren versicherungsmathematischen Annahmen und der tatsächlichen Entwicklung); und**

(b) **Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen.**

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ist der Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, die auf eine Arbeitsleistung vorangegangener Perioden entfällt, auf Grund der in der Berichtsperiode erfolgten Einführung oder Änderung eines Planes für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder anderer

▼B

langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer. Der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand kann sowohl positiv (sofern Leistungen neu eingeführt oder verbessert werden) als auch negativ (im Falle der Kürzung bestehender Leistungen) ausfallen.

KURZFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

8. Zu den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören:

   (a) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;

   (b) Vergütete kurzfristige Abwesenheiten (wie bezahlter Jahresurlaub oder Lohnfortzahlung im Krankheitsfall), sofern die Abwesenheit innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode zu erwarten ist, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde;

   (c) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, zu zahlen sind; und

   (d) geldwerte (nichtmonetäre) Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen und kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

9. Die Bilanzierung für kurzfristig fällige Leistungen ist im Allgemeinen einfach, weil zur Bewertung der Verpflichtung oder des Aufwands keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich sind und darüber hinaus keine versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste entstehen können. Zudem werden Verpflichtungen aus kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer auf nicht abgezinster Basis bewertet.

Erfassung und Bewertung

Alle kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer

10. **Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf der Berichtsperiode Arbeitsleistungen für ein Unternehmen erbracht, ist von dem Unternehmen der nicht abgezinste Betrag der kurzfristig fälligen Leistung zu erfassen, der erwartungsgemäß im Austausch für diese Arbeitsleistung gezahlt wird, und zwar:**

    (a) **als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits geleisteter Zahlungen. Übersteigt der bereits gezahlte Betrag den nicht abgezinsten Betrag der Leistungen, so hat das Unternehmen den Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird; und**

    (b) **als Aufwand, es sei denn, ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes (siehe z. B. IAS 2, Vorräte, und IAS 16, Sachanlagen).**

    Die Paragraphen 11, 14 und 17 erläutern, wie diese Vorschrift von einem Unternehmen auf kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteter Abwesenheit und Gewinn- und Erfolgsbeteiligung anzuwenden ist.

Kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen

11. **Die erwarteten Kosten für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteten Abwesenheiten sind gemäß Paragraph 10 wie folgt zu erfassen:**

    (a) **im Falle ansammelbarer Ansprüche, sobald die Arbeitsleistungen durch die Arbeitnehmer erbracht werden, durch die sich ihre Ansprüche auf vergütete künftige Abwesenheit erhöhen; und**

    (b) **im Falle nicht ansammelbarer Ansprüche in dem Zeitpunkt, in dem die Abwesenheit eintritt.**

12. Ein Unternehmen kann aus verschiedenen Gründen Vergütungen bei Abwesenheit von Arbeitnehmern zahlen, z. B. bei Urlaub, Krankheit, vorübergehender Arbeitsunfähigkeit, Erziehungsurlaub, Schöffentätigkeit oder bei Ableistung von Militärdienst. Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten können in die folgenden zwei Kategorien unterteilt werden:

    (a) ansammelbare Ansprüche; und

▼B

(b) nicht ansammelbare Ansprüche.

13. Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit sind Ansprüche, die in die Zukunft vorgetragen und in späteren Perioden genutzt werden können, sofern die die Berichtsperiode betreffenden Ansprüche nicht vollständig genutzt wurden. Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können entweder unverfallbar (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen Anspruch auf einen Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen) oder verfallbar sein (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen keinen Anspruch auf Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen). Eine Verpflichtung entsteht, wenn Arbeitnehmer Leistungen erbringen, durch die sich ihr Anspruch auf künftige vergütete Abwesenheit erhöht. Die Verpflichtung entsteht selbst dann und ist zu erfassen, wenn die Ansprüche auf vergütete Abwesenheit verfallbar sind, wobei allerdings die Bewertung dieser Verpflichtung davon beeinflusst wird, dass Arbeitnehmer möglicherweise aus dem Unternehmen ausscheiden, bevor sie die angesammelten verfallbaren Ansprüche nutzen.

14. **Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten ansammelbarer Ansprüche auf vergütete Abwesenheit mit dem zusätzlichen Betrag zu bewerten, den das Unternehmen auf Grund der zum Bilanzstichtag angesammelten, nicht genutzten Ansprüche voraussichtlich zahlen muss**.

15. Bei dem im vorherigen Paragraphen beschriebenen Verfahren wird die Verpflichtung mit dem Betrag der zusätzlichen Zahlungen angesetzt, die erwartungsgemäß allein auf Grund der Tatsache entstehen, dass die Leistung ansammelbar ist. In vielen Fällen bedarf es keiner detaillierten Berechnungen des Unternehmens, um abschätzen zu können, dass keine wesentliche Verpflichtung aus ungenutzten Ansprüchen auf vergütete Abwesenheit existiert. Zum Beispiel ist eine Verpflichtung im Krankheitsfall wahrscheinlich nur dann wesentlich, wenn im Unternehmen formell oder informell Einvernehmen darüber herrscht, dass ungenutzte vergütete Abwesenheit für Krankheit als bezahlter Urlaub genommen werden kann.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 14 und 15

In einem Unternehmen sind 100 Mitarbeiter beschäftigt, die jeweils Anspruch auf fünf bezahlte Krankheitstage pro Jahr haben. Nicht in Anspruch genommene Krankheitstage können ein Kalenderjahr vorgetragen werden. Krankheitstage werden zuerst mit den Ansprüchen des laufenden Jahres und dann mit den etwaigen übertragenen Ansprüchen aus dem vorangegangenen Jahr (auf LIFO-Basis) verrechnet. Zum 31. Dezember 20X1 belaufen sich die durchschnittlich ungenutzten Ansprüche auf zwei Tage je Arbeitnehmer. Das Unternehmen erwartet, dass die bisherigen Erfahrungen auch in Zukunft zutreffen, und geht davon aus, dass in 20X2 92 Arbeitnehmer nicht mehr als fünf bezahlte Krankheitstage und die restlichen acht Arbeitnehmer im Durchschnitt sechseinhalb Tage in Anspruch nehmen werden.

Das Unternehmen erwartet, dass es auf Grund der zum 31. Dezember 20X1 ungenutzten angesammelten Ansprüche für zusätzliche 12 Krankentage zahlen wird (das entspricht je eineinhalb Tagen für acht Arbeitnehmer). Daher bilanziert das Unternehmen eine Schuld in Höhe von 12 Tagen Krankengeld.

16. Nicht ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können nicht vorgetragen werden; sie verfallen, soweit die Ansprüche in der Berichtsperiode nicht vollständig genutzt werden, und berechtigen Arbeitnehmer auch nicht zum Erhalt eines Barausgleichs für ungenutzte Ansprüche bei Ausscheiden aus dem Unternehmen. Dies ist üblicherweise der Fall bei Krankengeld (soweit ungenutzte Ansprüche der Vergangenheit künftige Ansprüche nicht erhöhen), Erziehungsurlaub und vergüteter Abwesenheit bei Schöffentätigkeit oder Militärdienst. Eine Schuld oder ein Aufwand wird nicht vor der Abwesenheit erfasst, da die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer den Wert des Leistungsanspruchs nicht erhöht.

Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne

17. **Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes gemäß Paragraph 10 dann, und nur dann, zu erfassen, wenn:**

(a) **das Unternehmen auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, solche Leistungen zu gewähren; und**

(b) **die Höhe der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.**

▼B

Eine gegenwärtige Verpflichtung besteht dann, und nur dann, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung hat.

18. Einige Gewinnbeteiligungspläne sehen vor, dass Arbeitnehmer nur dann einen Gewinnanteil erhalten, wenn sie für einen festgelegten Zeitraum beim Unternehmen bleiben. Im Rahmen solcher Pläne entsteht dennoch eine faktische Verpflichtung für das Unternehmen, da Arbeitnehmer Arbeitsleistung erbringen, durch die sich der zu zahlende Betrag erhöht, sofern sie bis zum Ende des festgesetzten Zeitraumes im Unternehmen verbleiben. Bei der Bewertung solcher faktischen Verpflichtungen ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Gewinnbeteiligung zu erhalten.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 18

Ein Gewinnbeteiligungsplan verpflichtet ein Unternehmen zur Zahlung eines bestimmten Anteils vom Nettogewinn des Geschäftsjahres an Arbeitnehmer, die während des ganzen Jahres beschäftigt sind. Wenn keine Arbeitnehmer im Laufe des Jahres ausscheiden, werden die insgesamt auszuzahlenden Gewinnbeteiligungen für das Jahr 3 % des Nettogewinns betragen. Das Unternehmen schätzt, dass sich die Zahlungen auf Grund der Mitarbeiterfluktuation auf 2,5 % des Nettogewinns reduzieren.

Das Unternehmen erfasst eine Schuld und einen Aufwand in Höhe von 2,5 % des Nettogewinns

19. Möglicherweise ist ein Unternehmen rechtlich nicht zur Zahlung von Erfolgsbeteiligungen verpflichtet. In einigen Fällen kann es jedoch betriebliche Praxis sein, Erfolgsbeteiligungen zu gewähren. In diesen Fällen besteht eine faktische Verpflichtung, da das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Erfolgsbeteiligung hat. Bei der Bewertung der faktischen Verpflichtung ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Erfolgsbeteiligung zu erhalten.

20. Eine verlässliche Schätzung einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung eines Unternehmens hinsichtlich eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes ist dann, und nur dann, möglich, wenn,

(a) die formellen Regelungen des Planes eine Formel zur Bestimmung der Leistungshöhe enthalten;

(b) das Unternehmen die zu zahlenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde; oder

(c) auf Grund früherer Praktiken die Höhe der faktischen Verpflichtung des Unternehmens eindeutig bestimmt ist.

21. Eine Verpflichtung aus Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplänen beruht auf der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer und nicht auf einem Rechtsgeschäft mit den Eigentümern des Unternehmens. Deswegen werden die Kosten eines Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplanes nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Aufwand erfasst.

22. Sind Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, fällig, so fallen sie unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (vgl. hierzu Paragraphen 126 bis 131). Sofern Zahlungen auf Grund von Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen die Definition von Kapitalbeteiligungsleistungen erfüllen, sind sie gemäß den Paragraphen 144 bis 152 zu behandeln.

Angaben

23. Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen für Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein. Besteht z. B. eine Angabepflicht nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, so sind auch Angaben über Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1, Darstellung des Abschlusses, ist ein Unternehmen verpflichtet, den Personalaufwand anzugeben.

▼B

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: UNTERSCHEIDUNG ZWISCHEN BEITRAGSORIENTIERTEN UND LEISTUNGSORIENTIERTEN VERSORGUNGSPLÄNEN

24. Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhalten u. a.:

(a) Leistungen der betrieblichen Altersversorgung wie Renten; und

(b) andere Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung.

Vereinbarungen, nach denen ein Unternehmen solche Leistungen gewährt, werden als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezeichnet. Dieser Standard ist auf alle derartigen Vereinbarungen anzuwenden, ungeachtet dessen, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit (eines Fonds) vorsehen, an die (an den) Beiträge entrichtet und aus der (aus dem) Leistungen erbracht werden, oder nicht.

25. Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Planes ergibt, entweder als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert klassifiziert. Im Rahmen beitragsorientierter Pläne:

(a) ist die rechtliche oder faktische Verpflichtung eines Unternehmens auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds begrenzt. Damit richtet sich die Höhe der Leistungen nach der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, und den Erträgen aus der Anlage dieser Beiträge; und

(b) folglich werden das versicherungsmathematische Risiko (dass Leistungen geringer ausfallen können als erwartet) und das Anlagerisiko (dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen) vom Arbeitnehmer getragen.

26. Beispiele für Situationen, in denen die Verpflichtung eines Unternehmens nicht auf die vereinbarten Beitragszahlungen an den Fonds begrenzt ist, liegen dann vor, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens dadurch gekennzeichnet ist, dass:

(a) die in einem Plan enthaltene Leistungsformel nicht ausschließlich auf die Beiträge abstellt;

(b) eine bestimmte Mindestverzinsung der Beiträge entweder mittelbar über einen Leistungsplan oder unmittelbar garantiert wurde;

(c) betriebliche Übung eine faktische Verpflichtung begründet. Eine faktische Verpflichtung kann beispielsweise entstehen, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen ausgeschiedener Arbeitnehmer erhöht hat, um sie an die Inflation anzupassen, selbst wenn dazu keine rechtliche Verpflichtung bestand.

27. Im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne:

(a) besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und frühere Arbeitnehmer; und

(b) das versicherungsmathematische Risiko (d. h., dass die zugesagten Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko werden im Wesentlichen vom Unternehmen getragen. Sollte die tatsächliche Entwicklung ungünstiger verlaufen als dies nach den versicherungsmathematischen Annahmen oder Renditeannahmen für die Vermögensanlage erwartet wurde, so kann sich die Verpflichtung des Unternehmens erhöhen.

28. In den nachfolgenden Paragraphen 29 bis 42 wird die Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen für gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber, staatliche Pläne und für versicherte Leistungen erläutert.

▼B

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

29. **Ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ist von einem Unternehmen nach den Regelungen des Plans (einschließlich faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte des Plans hinausgehen) als beitragsorientierter Plan oder als leistungsorientierter Plan einzuordnen. Wenn ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ein leistungsorientierter Plan ist, so hat das Unternehmen:**

(a) **seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den mit dem Plan verbundenen Kosten genauso zu bilanzieren wie bei jedem anderen leistungsorientierten Plan; und**

(b) **die gemäß Paragraph 120 erforderlichen Angaben im Abschluss zu machen.**

30. **Falls keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um einen leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber wie einen leistungsorientierten Plan zu bilanzieren, hat das Unternehmen:**

(a) **den Plan wie einen beitragsorientierten Plan zu bilanzieren, d. h. gemäß den Paragraphen 44 bis 46;**

(b) **im Abschluss anzugeben:**

(i) **die Tatsache, dass der Plan ein leistungsorientierter Plan ist; und**

(ii) **aus welchem Grund keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um den Plan als leistungsorientierten Plan zu bilanzieren; und**

(c) **soweit eine Vermögensüber- oder -unterdeckung des Planes Auswirkungen auf die Höhe der künftigen Beitragszahlungen haben könnte, im Abschluss zusätzlich anzugeben:**

(i) **alle verfügbaren Informationen über die Vermögensüber- oder -unterdeckung;**

(ii) **die zur Bestimmung der Vermögensüber- oder -unterdeckung verwendeten Grundlagen; sowie**

(iii) **etwaige Auswirkungen für das Unternehmen.**

31. Ein leistungsorientierter gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber liegt beispielsweise dann vor, wenn:

(a) der Plan durch Umlagebeiträge finanziert wird, mit denen die in der gleichen Periode fälligen Leistungen voraussichtlich voll gezahlt werden können, während die in der Berichtsperiode erdienten künftigen Leistungen aus künftigen Beiträgen gezahlt werden; und

(b) sich die Höhe der zugesagten Leistungen für Arbeitnehmer nach der Länge ihrer Dienstzeiten bemisst und die am Plan beteiligten Unternehmen die Mitgliedschaft nicht beenden können, ohne einen Beitrag für die bis zum Tag des Ausscheidens aus dem Plan erdienten Leistungen ihrer Arbeitnehmer zu zahlen. Ein solcher Plan beinhaltet versicherungsmathematische Risiken für das Unternehmen: falls die tatsächlichen Kosten der bis zum Bilanzstichtag bereits erdienten Leistungen höher sind als erwartet, wird das Unternehmen entweder seine Beiträge erhöhen oder die Arbeitnehmer davon überzeugen müssen, Leistungsminderungen zu akzeptieren. Deswegen ist ein solcher Plan ein leistungsorientierter Plan.

32. Wenn ausreichende Informationen über einen gemeinschaftlichen leistungsorientierten Plan mehrerer Arbeitgeber verfügbar sind, erfasst das Unternehmen seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in gleicher Weise wie für jeden anderen leistungsorientierten Plan. Jedoch kann in einigen Fällen ein Unternehmen nicht in der Lage sein, seinen Anteil an der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Plans für Bilanzierungszwecke hinreichend verlässlich zu bestimmen. Dies kann der Fall sein, wenn:

(a) das Unternehmen keinen Zugang zu Informationen über den Plan hat, die den Vorschriften dieses Standards genügen; oder

(b) der Plan die teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf die aktiven und früheren Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzt, und so im Ergebnis keine stetige

▼B

und verlässliche Grundlage für die Zuordnung der Verpflichtung, des Planvermögens und der Kosten auf die einzelnen, teilnehmenden Unternehmen existiert.

In diesen Fällen ist der Plan wie ein beitragsorientierter Plan zu behandeln, und es sind die in Paragraph 30 vorgeschriebenen zusätzlichen Angaben zu machen.

33. Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber unterscheiden sich von gemeinschaftlich verwalteten Plänen. Ein gemeinschaftlich verwalteter Plan ist lediglich eine Zusammenfassung von Plänen einzelner Arbeitgeber, die es diesen ermöglicht, ihre jeweiligen Planvermögen für Zwecke der gemeinsamen Anlage zusammenzulegen und die Kosten der Vermögensanlage und der allgemeinen Verwaltung zu reduzieren, wobei die Ansprüche der verschiedenen Arbeitgeber aber getrennt bleiben und nur Leistungen an ihre jeweiligen Arbeitnehmer betreffen. Gemeinschaftlich verwaltete Pläne verursachen keine besonderen Bilanzierungsprobleme, weil die erforderlichen Informationen jederzeit verfügbar sind, um sie wie jeden anderen Plan eines einzelnen Arbeitgebers zu behandeln, und solche Pläne die teilnehmenden Unternehmen keinen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf gegenwärtige und frühere Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzen. Dieser Standard verpflichtet ein Unternehmen, einen gemeinschaftlich verwalteten Plan entsprechend dem Regelungswerk des Plans (einschließlich möglicher faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte hinausgehen) als einen beitragsorientierten Plan oder einen leistungsorientierten Plan zu klassifizieren.

34. Leistungsorientierte Pläne, bei denen die eingebrachten Vermögenswerte mehrerer, unter gemeinsamer Beherrschung stehender Unternehmen zusammengelegt sind, z. B. für ein Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen, gelten nicht als gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber. Solche Pläne sind daher von einem Unternehmen als leistungsorientierte Pläne zu behandeln.

35. IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, verpflichtet ein Unternehmen, bestimmte Eventualschulden zu erfassen oder darüber Angaben im Abschluss zu machen. Im Rahmen eines gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber kann eine Eventualschuld z. B. entstehen:

(a) wenn bei einem anderen am Plan teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematische Verluste auftreten, weil jedes an einem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber teilnehmende Unternehmen die versicherungsmathematischen Risiken der anderen teilnehmenden Unternehmen mitträgt; oder

(b) wenn gemäß den Regelungen des Plans eine Verpflichtung zur Finanzierung eines etwaigen Fehlbetrages infolge des Ausscheidens anderer teilnehmender Unternehmen besteht.

Staatliche Pläne

36. Ein Unternehmen hat einen staatlichen Plan genauso zu behandeln wie einen gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber (siehe Paragraphen 29 und 30).

37. Staatliche Pläne, die durch Gesetzgebung festgelegt sind, um alle Unternehmen (oder alle Unternehmen einer bestimmten Kategorie, wie z. B. in einem bestimmten Industriezweig) zu erfassen, werden vom Staat, von regionalen oder überregionalen Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Stellen (z. B. eigens dafür geschaffene autonome Institutionen) betrieben, welche nicht der Kontrolle oder Einflussnahme des berichtenden Unternehmens unterstehen. Einige von Unternehmen eingerichtete Pläne erbringen sowohl Pflichtleistungen — und ersetzen insofern die andernfalls über einen staatlichen Plan zu versichernden Leistungen — als auch zusätzliche freiwillige Leistungen. Solche Pläne sind keine staatlichen Pläne.

38. Staatliche Pläne werden als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert klassifiziert je nach dem Wesen der Verpflichtung, die das Unternehmen aus dem Plan hat. Viele staatliche Pläne werden nach dem Umlageprinzip finanziert: die Beiträge werden dabei so festgesetzt, dass sie ausreichen, um die erwarteten fälligen Leistungen der gleichen Periode zu erbringen; künftige, in der laufenden Periode erdiente Leistungen werden aus künftigen Beiträgen erbracht. Dennoch besteht bei staatlichen Plänen in den meisten Fällen keine rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens zur Zahlung dieser künftigen Leistungen: es ist nur dazu verpflichtet, die fälligen Beiträge zu entrichten, und wenn das Unternehmen keine dem staatlichen Plan angehörenden Mitarbeiter mehr

▼B

beschäftigt, ist es auch nicht verpflichtet, die in früheren Jahren erdienten Leistungen der eigenen Mitarbeiter zu erbringen. Deswegen sind staatliche Pläne im Regelfall beitragsorientierte Pläne. Jedoch sind in den wenigen Fällen, in denen staatliche Pläne leistungsorientierte Pläne sind, die Vorschriften der Paragraphen 29 und 30 anzuwenden.

Versicherte Leistungen

39. **Ein Unternehmen kann einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch die Zahlung von Versicherungsprämien finanzieren. Ein solcher Plan ist als beitragsorientierter Plan zu behandeln, es sei denn, das Unternehmen ist (unmittelbar oder mittelbar über den Plan) rechtlich oder faktisch verpflichtet:**

(a) **die Leistungen bei Fälligkeit unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; oder**

(b) **zusätzliche Beträge zu entrichten, falls die Versicherungsgesellschaft nicht alle in der laufenden oder in früheren Perioden erdienten Leistungen zahlt.**

Wenn eine solche rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Zahlung von Leistungen aus dem Plan beim Unternehmen verbleibt, ist der Plan als leistungsorientierter Plan zu behandeln.

40. Die durch einen Versicherungsvertrag versicherten Leistungen müssen keine direkte oder automatische Beziehung zur Verpflichtung des Unternehmens haben. Für versicherte Pläne gilt die gleiche Abgrenzung zwischen Bilanzierung und Finanzierung wie für andere fondsfinanzierte Pläne.

41. Wenn ein Unternehmen eine Verpflichtung zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung über Beiträge zu einem Versicherungsvertrag finanziert und gemäß diesem eine rechtliche oder faktische Verpflichtung bei dem Unternehmen verbleibt (unmittelbar oder mittelbar über den Plan, durch den Mechanismus bei der Festlegung zukünftiger Beiträge oder, weil der Versicherer ein verbundenes Unternehmen ist), ist die Zahlung der Versicherungsprämien nicht als beitragsorientierte Vereinbarung einzustufen. Daraus folgt, dass das Unternehmen:

(a) die qualifizierte Versicherungspolice als Planvermögen erfasst (siehe Paragraph 7); und

(b) andere Versicherungspolicen als Erstattungsansprüche bilanziert (wenn die Policen die Kriterien des Paragraphen 104A erfüllen).

42. Ist ein Versicherungsvertrag auf den Namen eines einzelnen Planbegünstigten oder auf eine Gruppe vom Planbegünstigten ausgestellt und das Unternehmen weder rechtlich noch faktisch dazu verpflichtet, mögliche Verluste aus der Police auszugleichen, so ist das Unternehmen auch nicht dazu verpflichtet, Leistungen unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; die alleinige Verantwortung zur Zahlung der Leistungen liegt dann beim Versicherer. Im Rahmen solcher Verträge stellt die Zahlung der festgelegten Versicherungsprämien grundsätzlich die Abgeltung der Leistungsverpflichtung an Arbeitnehmer dar und nicht lediglich eine Finanzinvestition zur Erfüllung der Verpflichtung. Folglich existieren nach der Zahlung der Versicherungsprämie beim Unternehmen kein diesbezüglicher Vermögenswert und keine diesbezügliche Schuld mehr. Ein Unternehmen behandelt derartige Zahlungen daher wie Beiträge an einen beitragsorientierten Plan.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

43. Die Bilanzierung für beitragsorientierte Pläne ist einfach, weil die Verpflichtung des berichtenden Unternehmens in jeder Periode durch die für diese Periode zu entrichtenden Beiträge bestimmt ist. Deswegen sind zur Bewertung von Verpflichtung oder Aufwand des Unternehmens keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich, und versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste können nicht entstehen. Darüber hinaus werden die Verpflichtungen auf nicht abgezinster Basis bewertet, es sei denn, sie sind nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode fällig, in der die damit verbundenen Arbeitsleistungen erbracht werden.

Erfassung und Bewertung

44. **Wurden durch einen Arbeitnehmer im Verlauf einer Periode Arbeitsleistungen erbracht, hat das Unternehmen den im Austausch für die**

▼B

Arbeitsleistung zu zahlenden Beitrag an einen beitragsorientierten Plan wie folgt zu erfassen:

(a) **als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits entrichteter Beiträge. Übersteigt der bereits gezahlte Beitrag denjenigen Beitrag, der der bis zum Bilanzstichtag erbrachten Arbeitsleistung entspricht, so hat das Unternehmen den Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird; und**

(b) **als Aufwand, es sei denn, ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung des Beitrages in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes (siehe z. B. IAS 2, Vorräte, und IAS 16, Sachanlagen).**

45. **Soweit Beiträge an einen beitragsorientierten Plan nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die Arbeitnehmer die damit im Zusammenhang stehende Arbeitsleistung erbracht haben, fällig werden, sind sie unter Anwendung des in Paragraph 78 spezifizierten Zinssatzes abzuzinsen.**

Angaben

46. **Der als Aufwand für einen beitragsorientierten Versorgungsplan erfasste Betrag ist im Abschluss des Unternehmens anzugeben.**

47. Falls es nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, erforderlich ist, sind Angaben über Beiträge an beitragsorientierte Versorgungspläne für Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

48. Die Bilanzierung für leistungsorientierte Pläne ist komplex, weil zur Bewertung von Verpflichtung und Aufwand versicherungsmathematische Annahmen erforderlich sind und versicherungsmathematische Gewinne und Verluste auftreten können. Darüber hinaus wird die Verpflichtung auf abgezinster Basis bewertet, da sie erst viele Jahre nach Erbringung der damit zusammenhängenden Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu zahlen sein kann.

Erfassung und Bewertung

49. Leistungsorientierte Versorgungspläne können durch die Zahlung von Beiträgen des Unternehmens, manchmal auch seiner Arbeitnehmer, an eine vom berichtenden Unternehmen unabhängige, rechtlich selbständige Einheit oder einen Fonds, aus der die Leistungen an die Arbeitnehmer gezahlt werden, ganz oder teilweise finanziert sein, oder sie bestehen ohne Fondsdeckung. Die Zahlung der über einen Fonds finanzierten Leistungen hängt bei deren Fälligkeit nicht nur von der Vermögens- und Finanzlage und dem Anlageerfolg des Fonds ab, sondern auch von der Fähigkeit (und Bereitschaft) des Unternehmens, etwaige Fehlbeträge im Vermögen des Fonds auszugleichen. Daher trägt letztlich das Unternehmen die mit dem Plan verbundenen versicherungsmathematischen Risiken und Anlagerisiken. Der für einen leistungsorientierten Plan zu erfassende Aufwand entspricht daher nicht notwendigerweise dem in der Periode fälligen Beitrag.

50. Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne durch ein Unternehmen umfasst die folgenden Schritte:

(a) die Anwendung versicherungsmathematischer Methoden zur verlässlichen Schätzung der in der laufenden Periode und in früheren Perioden — im Austausch für die erbrachten Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer — erdienten Leistungen. Dazu muss ein Unternehmen bestimmen, wie viel der Leistungen der laufenden und früheren Perioden zuzuordnen ist (siehe Paragraphen 67 bis 71), und Einschätzungen (versicherungsmathematische Annahmen) zu demographischen Variablen (z. B. Arbeitnehmerfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit) sowie zu finanziellen Variablen (z. B. künftige Gehaltssteigerungen oder Kostentrends für medizinische Versorgung) vornehmen, die die Kosten für die zugesagten Leistungen beeinflussen (siehe Paragraphen 72 bis 91);

(b) die Abzinsung dieser Leistungen unter Anwendung des Verfahrens laufender Einmalprämien zur Bestimmung des Barwerts der leistungs-

▼B

orientierten Verpflichtung und des Dienstzeitaufwands der laufenden Periode (siehe Paragraphen 64 bis 66);

(c) die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens (siehe Paragraphen 102 bis 104);

(d) die Bestimmung des Gesamtbetrages der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und des ergebniswirksam zu erfassenden Teils dieser versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (siehe Paragraphen 92 bis 95);

(e) im Falle der Einführung oder Änderung eines Plans die Bestimmung des daraus resultierenden nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraphen 96 bis 101); und

(f) im Falle der Kürzung oder vorzeitigen Abgeltung eines Plans die Bestimmung des daraus resultierenden Gewinnes oder Verlustes (siehe Paragraphen 109 bis 115).

Wenn ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Versorgungsplan hat, sind diese Schritte auf jeden wesentlichen Plan gesondert anzuwenden.

51. In einigen Fällen können die in diesem Standard dargestellten detaillierten Berechnungen durch Schätzungen, Durchschnittsbildung und vereinfachte Berechnungen verlässlich angenähert werden.

Bilanzierung einer faktischen Verpflichtung

52. **Ein Unternehmen ist nicht nur zur Erfassung der aus dem formalen Regelungswerk eines leistungsorientierten Planes resultierenden rechtlichen Verpflichtungen verpflichtet, sondern auch zur Erfassung aller faktischen Verpflichtungen, die aus betrieblicher Übung begründet sind. Betriebliche Übung begründet faktische Verpflichtungen, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.**

53. Die formalen Regelungen eines leistungsorientierten Planes können es einem Unternehmen gestatten, sich von seinen Verpflichtungen aus dem Plan zu befreien. Dennoch ist es gewöhnlich schwierig, Pläne aufzuheben, wenn die Arbeitnehmer gehalten werden sollen. Solange das Gegenteil nicht belegt wird, erfolgt daher die Bilanzierung unter der Annahme, dass ein Unternehmen, das seinen Arbeitnehmer gegenwärtig solche Leistungen zusagt, dies während der erwarteten Restlebensarbeitszeit der Arbeitnehmer auch weiterhin tun wird.

Bilanz

54. **Der als Schuld aus einem leistungsorientierten Plan zu erfassende Betrag entspricht dem Saldo folgender Beträge:**

(a) **dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung zum Bilanzstichtag (siehe Paragraph 64);**

(b) **zuzüglich etwaiger versicherungsmathematischer Gewinne (abzüglich etwaiger versicherungsmathematischer Verluste), die aufgrund der in den Paragraphen 92 bis 93 dargestellten Behandlung noch nicht ergebniswirksam erfasst wurden;**

(c) **abzüglich eines etwaigen, bisher noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraph 96);**

(d) **abzüglich des am Bilanzstichtag beizulegenden Zeitwerts von Planvermögen (falls vorhanden), mit dem die Verpflichtungen unmittelbar abzugelten sind (siehe Paragraph 102 bis 104).**

55. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung ist der Bruttobetrag der Verpflichtung vor Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens.

56. **Die Barwerte leistungsorientierter Verpflichtungen und die beizulegenden Zeitwerte von Planvermögen sind vom Unternehmen mit einer ausreichenden Regelmäßigkeit zu bestimmen, um zu gewährleisten, dass die im Abschluss erfassten Beträge nicht wesentlich von den Beträgen abweichen, die sich am Bilanzstichtag ergeben würden.**

57. Dieser Standard empfiehlt, fordert aber nicht, dass ein Unternehmen einen anerkannten Versicherungsmathematiker für die Bewertung aller

▼B

wesentlichen Verpflichtungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinzuzieht. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen einen anerkannten Versicherungsmathematiker damit beauftragen, schon vor dem Bilanzstichtag eine detaillierte versicherungsmathematische Bewertung der Verpflichtung durchzuführen. Die Ergebnisse dieser Bewertung müssen jedoch hinsichtlich eingetretener wesentlicher Geschäftsvorfälle und anderer wesentlicher Änderungen (einschließlich Änderungen der Marktwerte und Zinsen) auf den Bilanzstichtag aktualisiert werden.

58. **Der nach Paragraph 54 ermittelte Betrag kann negativ sein (ein Vermögenswert). Ein sich ergebender Vermögenswert ist vom Unternehmen mit dem niedrigeren der beiden folgenden Beträge zu bewerten:**

(a) **dem gemäß Paragraph 54 ermittelten Betrag; und**

(b) **der Summe aus:**

(i) **allen kumulierten, nicht erfassten, saldierten versicherungsmathematischen Verlusten und nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 92, 93 und 96); und**

(ii) **dem Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan. Der Barwert dieses wirtschaftlichen Nutzens ist unter Verwendung des in Paragraph 78 beschriebenen Abzinsungssatzes zu ermitteln.**

58A. **Die Anwendung des Paragraphen 58 darf nicht dazu führen, dass ein Gewinn lediglich als Resultat eines während der Berichtsperiode anfallenden versicherungsmathematischen Verlusts oder nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands sowie ein Verlust lediglich als Resultat eines innerhalb der Berichtsperiode anfallenden versicherungsmathematischen Gewinns erfasst werden. Ein Unternehmen muss folgende Fälle gemäß Paragraph 54 sofort ergebniswirksam erfassen, soweit sie aus einer in Übereinstimmung mit Paragraph 58 (b) erfolgten Ermittlung des Vermögenswerts des leistungsorientierten Plans resultieren:**

(a) **saldierte versicherungsmathematische Verluste und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand der Berichtsperiode, soweit diese eine Verringerung des Barwerts des in Paragraph 58(b)(ii) bezeichneten wirtschaftlichen Nutzens übersteigen. Wenn keine Änderung oder ein Zuwachs des Barwerts dieses wirtschaftlichen Nutzens vorliegt, müssen alle während der Berichtsperiode angefallenen saldierten versicherungsmathematischen Verluste und der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand gemäß Paragraph 54 sofort erfasst werden.**

(b) **saldierte versicherungsmathematische Gewinne der Berichtsperiode nach Abzug des in der Berichtsperiode entstandenen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes, soweit diese eine Erhöhung des Barwerts des in Paragraph 58(b)(ii) bezeichneten wirtschaftlichen Nutzens übersteigen. Wenn keine Änderung oder eine Verringerung des Barwerts des wirtschaftlichen Nutzens vorliegt, müssen alle während der Berichtsperiode angefallenen saldierten versicherungsmathematischen Gewinne nach Abzug des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes gemäß Paragraph 54 sofort erfasst werden.**

58B. Paragraph 58A betrifft ein Unternehmen nur, sofern es am Anfang oder Ende der Berichtsperiode für einen leistungsorientierten Plan einen Überschuss [1] aufweist, den es nach den aktuellen Bedingungen des Plans nicht vollständig durch Rückerstattungen oder Minderungen zukünftiger Beitragszahlungen wiedererlangen kann. In diesen Fällen erhöhen nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und versicherungsmathematische Verluste, die in der Berichtsperiode entstehen und deren Erfassung gemäß Paragraph 54 periodisiert wird, den gemäß Paragraph 58(b)(i) definierten Betrag. Falls dieser Zuwachs nicht durch einen entsprechenden Rückgang des gemäß Paragraph 58(b)(ii) für eine Erfassung qualifizierenden Barwerts eines wirtschaftlichen Nutzens ausgeglichen wird, entstehen ein Anstieg des nach Paragraph 58(b) spezifizierten Saldos und deswegen ein zu erfassender Gewinn. Paragraph 58A verbietet unter diesen Umständen die Erfassung eines Gewinns. Bei versicherungsmathematischen Gewinnen, die innerhalb der

[1] Ein Überschuss ist ein Überhang des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens im Vergleich zum Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung.

▼B

Berichtsperiode entstehen und deren Erfassung gemäß Paragraph 54 periodisiert wird, entsteht die umgekehrte Auswirkung, soweit der versicherungsmathematische Gewinn einen kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Verlust vermindert. Paragraph 58A verbietet unter diesen Umständen die Erfassung eines Verlusts. Beispiele der Anwendung dieses Paragraphen sind in Anhang C dargestellt.

59. Ein Vermögenswert kann entstehen, wenn ein leistungsorientierter Plan überdotiert ist, oder in bestimmten Fällen, in denen versicherungsmathematische Gewinne erfasst wurden. In diesen Fällen bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert, da:

(a) das Unternehmen Verfügungsmacht über eine Ressource ausübt, d. h. die Möglichkeit hat, aus der Überdotierung künftigen Nutzen zu ziehen;

(b) diese Verfügungsmacht Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit ist (vom Unternehmen gezahlte Beiträge und von den Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung); und

(c) dem Unternehmen daraus künftiger wirtschaftlicher Nutzen zur Verfügung steht, und zwar entweder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen oder in Form von Rückerstattungen, entweder unmittelbar an das Unternehmen selbst oder mittelbar an einen anderen Plan mit Vermögensunterdeckung.

60. Die Obergrenze des Paragraphen 58(b) hebt nicht die periodenverschobene Erfassung von bestimmten versicherungsmathematischen Verlusten (siehe Paragraphen 92 und 93) und von bestimmtem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96) außer im Falle des Paragraphen 58A auf. Die Obergrenze schließt jedoch die Nutzung des Übergangswahlrechts nach Paragraph 155(b) aus. Nach Paragraph 120(c)(vi) ist das Unternehmen verpflichtet, einen aufgrund der Begrenzung des Paragraphen 58(b) nicht als Vermögenswert angesetzten Betrag anzugeben.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 60

Ein leistungsorientierter Plan hat folgende Merkmale:

Barwert der Verpflichtung	1,1
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	(1 190)
	(90)
Nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste	(110)
Nicht erfasster nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand	(70)
Nicht erfasster Anstieg der Schulden bei erstmaliger Anwendung des Standards gemäß Paragraph 155(b)	(50)
Negativer, gemäß Paragraph 54 ermittelter Betrag	(320)
Barwert künftiger Rückerstattungen aus dem Plan und der Minderung künftiger Beitragszahlungen an den Plan	90

Die Obergrenze gemäß Paragraph 58(b) wird folgendermaßen ermittelt:

Nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste	110
Nicht erfasster nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand	70
Barwert künftiger Rückerstattungen aus dem Plan und der Minderung künftiger Beitragszahlungen an den Plan	90
Obergrenze	270

270 ist weniger als 320. Daher bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert von 270 und gibt im Abschluss an, dass die Begrenzung den als Buchwert des Vermögenswertes zu bilanzierenden Betrag um 50 reduziert hat (siehe Paragraph 120(c)(vi)).

Gewinn- und Verlustrechnung

61. **Der Saldo folgender Beträge ist als Aufwand oder (unter Beachtung der Obergrenze des Paragraph 58(b)) als Ertrag zu erfassen, es sei denn, ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes:**

(a) **Dienstzeitaufwand der Periode (siehe Paragraph 63 bis 91);**

▼B

(b) **Zinsaufwand (siehe Paragraph 82);**

(c) **erwarteter Ertrag aus etwaigem Planvermögen (siehe Paragraph 105 bis 107) und aus anderen Erstattungsansprüchen (siehe Paragraph 104A);**

(d) **versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, soweit sie nach den Paragraphen 92 und 93 erfasst werden;**

(e) **nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, soweit ein Unternehmen nach Paragraph 96 zu dessen Erfassung verpflichtet ist; und**

(f) **die Auswirkungen etwaiger Plankürzungen oder Abgeltungen (siehe Paragraphen 109 und 110).**

62. Andere International Accounting Standards verlangen, dass die Aufwendungen für bestimmte Leistungen an Arbeitnehmer bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten, wie z. B. bei Vorräten oder Sachanlagen, berücksichtigt werden (siehe IAS 2, Vorräte, und IAS 16, Sachanlagen). Alle Aufwendungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Vermögenswertes einbezogen werden, müssen einen angemessenen Anteil der unter Paragraph 61 genannten Komponenten enthalten.

Erfassung und Bewertung: Barwert leistungsorientierter Verpflichtungen und laufender Dienstzeitaufwand

63. Die tatsächlichen Kosten eines leistungsorientierten Planes können durch viele Faktoren beeinflusst werden, wie z. B. Endgehälter, Mitarbeiterfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit, Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung und — bei einem fondsfinanzierten Plan — von den Anlageerträgen aus dem Planvermögen. Die tatsächlichen Kosten des Planes sind ungewiss und diese Ungewissheit besteht in der Regel über einen langen Zeitraum. Um den Barwert von Verpflichtungen aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und den damit verbundenen Dienstzeitaufwand einer Periode zu bestimmen, ist es erforderlich:

(a) eine versicherungsmathematische Bewertungsmethode anzuwenden (siehe Paragraphen 64 bis 66);

(b) die Leistungen den Dienstjahren der Arbeitnehmer zuzuordnen (siehe Paragraphen 67 bis 71); und

(c) versicherungsmathematische Annahmen zu treffen (siehe Paragraphen 72 bis 91).

Versicherungsmathematische Bewertungsmethode

64. **Zur Bestimmung des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, falls zutreffend, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes hat ein Unternehmen die Methode der laufenden Einmalprämien anzuwenden.**

65. Die Methode der laufenden Einmalprämien (mitunter auch als Anwartschaftsansammlungsverfahren oder Anwartschaftsbarwertverfahren bezeichnet, weil Leistungsbausteine linear pro-rata oder der Planformel folgend den Dienstjahren zugeordnet werden) geht davon aus, dass in jedem Dienstjahr ein zusätzlicher Teil des endgültigen Leistungsanspruches erdient wird (siehe Paragraphen 67 bis 71) und bewertet jeden dieser Leistungsbausteine separat, um so die endgültige Verpflichtung aufzubauen (siehe Paragraphen 72 bis 91).

66. Die gesamte Verpflichtung für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist vom Unternehmen abzuzinsen, auch wenn ein Teil der Verpflichtung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 65

Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist eine Kapitalleistung in Höhe von 1 % des Endgehalts für jedes geleistete Dienstjahr zu zahlen. Im ersten Dienstjahr beträgt das Gehalt 10 000, das erwartungsgemäß jedes Jahr um 7 % (bezogen auf den Vorjahresstand) ansteigt. Der Abzinsungssatz beträgt 10 % per annum. Die folgende Tabelle veranschaulicht, wie sich die Verpflichtung für einen Mitarbeiter aufbaut, der erwartungsgemäß am Ende des 5. Dienstjahres ausscheidet, wobei unterstellt wird, dass die versicherungsmathematischen Annahmen keinen Änderungen unterliegen. Zur Vereinfachung wird im Beispiel die

▼B

ansonsten erforderliche Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit vernachlässigt, dass der Arbeitnehmer vor oder nach diesem Zeitpunkt ausscheidet.

Jahr	1	2	3	4	5
Leistung erdient in:					
— früheren Dienstjahren	0	131	262	393	524
— dem laufenden Dienstjahr (1 % des Endgehalts)	131	131	131	131	131
— dem laufenden und früheren Dienstjahren	131	262	393	524	655
Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums	—	89	196	324	476
Zinsen von 10 %	—	9	20	33	48
Laufender Dienstzeitaufwand	89	98	108	119	131
Verpflichtung am Ende des Berichtszeitraums	89	196	324	476	655

Anmerkung: 1. Die jeweilige Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren Dienstjahren zugeordnet werden.

2. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert des Leistungsbausteins, der der Berichtsperiode zugeordnet wird.

3. Die jeweilige Verpflichtung am Ende einer Berichtsperiode entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren und der laufenden Periode zugeordnet werden.

Zuordnung von Leistungen auf Dienstjahre

67. **Bei der Bestimmung des Barwerts seiner leistungsorientierten Verpflichtungen, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, sofern zutreffend, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands hat das Unternehmen die Leistungen den Dienstjahren so zuzuordnen, wie es die Planformel vorgibt. Falls jedoch die in späteren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu einem wesentlich höheren Leistungsniveau führt als die in früheren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung, so ist die Leistungszuordnung linear vorzunehmen, und zwar:**

(a) **vom Zeitpunkt, ab dem die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erstmalig zu Leistungen aus dem Plan führt (unabhängig davon, ob die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängig ist oder nicht); bis**

(b) **zu dem Zeitpunkt, ab dem die weitere Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Leistungen aus dem Plan, von Erhöhungen wegen Gehaltssteigerungen abgesehen, nicht mehr wesentlich erhöht.**

68. Das Verfahren der laufenden Einmalprämien verlangt, dass das Unternehmen der laufenden Periode (zwecks Bestimmung des laufenden Dienstzeitaufwands) sowie der laufenden und früheren Perioden (zwecks Bestimmung des gesamten Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung) Leistungsteile zuordnet. Leistungsteile werden jenen Perioden zugeordnet, in denen die Verpflichtung, diese nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gewähren, entsteht. Diese Verpflichtung entsteht in dem Maße, wie die Arbeitnehmer ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die ihnen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Unternehmen erwartungsgemäß in späteren Berichtsperioden zu zahlenden Leistungen erbringen. Versicherungsmathematische Verfahren versetzen das Unternehmen in die Lage, diese Verpflichtung hinreichend verlässlich zu bewerten, um den Ansatz einer Schuld zu begründen.

Beispiele zur Veranschaulichung von Paragraph 68

1. Ein leistungsorientierter Plan sieht bei Pensionierung die Zahlung eines Kapitals von 100 für jedes Dienstjahr vor.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert von 100. Der gesamte Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht

▼B

dem Barwert von 100, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Dienstjahre.

Wenn die Leistung unmittelbar beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen fällig wird, geht der erwartete Zeitpunkt des Ausscheidens des Arbeitnehmers in die Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung ein. Folglich sind beide Werte — wegen des Abzinsungseffektes — geringer als die Beträge, die sich bei Ausscheiden des Mitarbeiters am Bilanzstichtag ergeben würden.

2. Ein Plan sieht eine monatliche Rente von 0,2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor. Die Rente ist ab dem Alter 65 zu zahlen.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung in Höhe des zum Zeitpunkt der Pensionierung ermittelten Barwertes einer lebenslangen monatlichen Rente von 0,2 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert dieser Teilleistung. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert monatlicher Pensionszahlungen in Höhe von 0,2 % des Endgehalts, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Dienstjahre. Der laufende Dienstzeitaufwand und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung werden abgezinst, weil die Rentenzahlungen erst mit Vollendung des 65. Lebensjahres beginnen.

69. Die erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers führt bei leistungsorientierten Plänen selbst dann zu einer Verpflichtung, wenn die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand der Arbeitsverhältnisse abhängt (die Leistungen also noch nicht unverfallbar sind). Arbeitsleistung, die vor Eintritt der Unverfallbarkeit erbracht wurde, begründet eine faktische Verpflichtung, weil die bis zur vollen Anspruchsberechtigung noch zu erbringende Arbeitsleistung an jedem folgenden Bilanzstichtag vermindert ist. Das Unternehmen berücksichtigt bei der Bewertung seiner leistungsorientierten Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit, dass einige Mitarbeiter die Unverfallbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen. Auch wenn verschiedene Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur dann gezahlt werden, wenn nach dem Ausscheiden eines Arbeitnehmers ein bestimmtes Ereignis eintritt, z. B. im Falle der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, entsteht gleichermaßen eine Verpflichtung bereits mit der Erbringung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, wenn diese einen Leistungsanspruch bei Eintritt des bestimmten Ereignisses begründet. Die Wahrscheinlichkeit, dass das bestimmte Ereignis eintritt, beeinflusst die Verpflichtung der Höhe, nicht jedoch dem Grunde nach.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 69

1. Ein Plan zahlt eine Leistung von 100 für jedes Dienstjahr. Nach zehn Dienstjahren wird die Anwartschaft unverfallbar.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet. In jedem der ersten zehn Jahre ist im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer eventuell keine zehn Dienstjahre vollendet.

2. Aus einem Plan wird eine Leistung von 100 für jedes Dienstjahr gewährt, wobei Dienstjahre vor dem 25. Lebensjahr ausgeschlossen sind. Die Anwartschaft ist sofort unverfallbar.

Den vor dem 25. Lebensjahr erbrachten Dienstjahren wird keine Leistung zugeordnet, da die vor diesem Zeitpunkt erbrachte Arbeitsleistung (unabhängig vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses) keine Anwartschaft auf Leistungen begründet. Jedem Folgejahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet.

70. Die Verpflichtung erhöht sich bis zu dem Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistungen zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistungen mehr führen. Deswegen werden alle Leistungen Perioden zugeordnet, die zu diesem Zeitpunkt oder vorher enden. Die Leistung wird den einzelnen Berichtsperioden nach Maßgabe der im Plan enthaltenen Formel zugeordnet. Falls jedoch die in späteren Jahren erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers wesentlich höhere Anwartschaften begründet als in früheren Jahren, so hat das Unternehmen die Leistungen linear über die Berichtsperioden bis zu dem Zeitpunkt zu verteilen, ab dem weitere Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers zu keiner wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft mehr führen. Begründet ist dies dadurch, dass letztendlich die im gesamten Zeitraum erbrachte Arbeitsleistung zu einer Anwartschaft auf diesem höheren Niveau führt.

▼B

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 70

1. Ein Plan sieht eine einmalige Kapitalleistung von 1 000 vor, die nach zehn Dienstjahren unverfallbar wird. Für nachfolgende Dienstjahre sieht der Plan keine weiteren Leistungen mehr vor.

   Jedem der ersten 10 Jahre wird eine Leistung von 100 (1 000 geteilt durch 10) zugeordnet. Im laufenden Dienstzeitaufwand für jedes der ersten zehn Jahre ist die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Arbeitnehmer eventuell vor Vollendung von zehn Dienstjahren ausscheidet. Den folgenden Jahren wird keine Leistung zugeordnet.

2. Ein Plan zahlt bei Pensionierung eine einmalige Kapitalleistung von 2 000 an alle Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren nach zwanzig Dienstjahren noch im Unternehmen beschäftigt sind oder Arbeitnehmer, die unabhängig von ihrer Dienstzeit im Alter von 65 Jahren noch im Unternehmen beschäftigt sind.

   Arbeitnehmer, die vor dem 35. Lebensjahr eintreten, erwerben erst mit dem 35. Lebensjahr eine Anwartschaft auf Leistungen aus diesem Plan (ein Arbeitnehmer könnte mit 30 aus dem Unternehmen ausscheiden und mit 33 zurückkehren, ohne dass dies Auswirkungen auf die Höhe oder die Fälligkeit der Leistung hätte). Die Gewährung dieser Leistungen hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistung ab. Zudem führt die Erbringung von Arbeitsleistung nach dem 55. Lebensjahr nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Für diese Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen jedem Dienstjahr zwischen dem 35. und 55. Lebensjahr eine Leistung von 100 (2 000 geteilt durch 20) zu.

   Für Arbeitnehmer, die zwischen dem 35. und dem 45. Lebensjahr eintreten, führt eine Dienstzeit von mehr als 20 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 20 Dienstjahre dieser Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen deswegen eine Leistung von 100 zu (2 000 geteilt durch 20).

   Für einen Arbeitnehmer, der mit 55 eintritt, führt eine Dienstzeit von mehr als 10 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 10 Dienstjahre dieses Arbeitnehmers ordnet das Unternehmen deswegen eine Leistung von 200 zu (2 000 geteilt durch 10).

   Im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung wird für alle Arbeitnehmer die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass die für die Leistung erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht werden.

3. Ein medizinischer Versorgungsplan für Leistungen nach der Pensionierung erstattet einem Arbeitnehmer 40 % seiner Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

   Nach Maßgabe der Leistungsformel des Plans ordnet das Unternehmen jedem der ersten 10 Dienstjahre 4 % (40 % geteilt durch 10) und jedem der folgenden 10 Dienstjahre 1 % (10 % geteilt durch 10) des Barwerts der erwarteten Kosten für medizinische Versorgung zu. Im laufenden Dienstzeitaufwand eines jeden Dienstjahres wird die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer die für die gesamten oder anteiligen Leistungen erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht. Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

4. Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach der Pensionierung erstattet dem Arbeitnehmer 10 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisse, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

   Arbeitsleistung in späteren Jahren berechtigt zu wesentlich höheren Leistungen als Arbeitsleistung in früheren Jahren der Dienstzeit. Für Arbeitnehmer, die erwartungsgemäß nach 20 oder mehr Jahren ausscheiden, wird die Leistung daher linear gemäß Paragraph 68 verteilt. Arbeitsleistung nach mehr als 20 Jahren führt zu keiner wesentlichen Erhöhung der zugesagten Leistung. Deswegen wird jedem der ersten 20 Jahre ein Leistungsteil von 2,5 % des

▼B

Barwertes der erwarteten Kosten der medizinischen Versorgung zugeordnet (50 % geteilt durch 20).

Für Arbeitnehmer, die erwartungsgemäß zwischen dem zehnten und dem zwanzigsten Jahr ausscheiden, wird jedem der ersten 10 Jahre eine Teilleistung von 1 % des Barwertes der erwarteten Kosten für die medizinische Versorgung zugeordnet. Für diese Arbeitnehmer wird den Dienstjahren zwischen dem Ende des zehnten Jahres und dem geschätzten Datum des Ausscheidens keine Leistung zugeordnet.

Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

71. Entspricht die Höhe der zugesagten Leistung einem konstanten Anteil vom Endgehalt für jedes Dienstjahr, so haben künftige Gehaltserhöhungen zwar Auswirkungen auf den zur Erfüllung der am Bilanzstichtag bestehenden, auf frühere Dienstjahre zurückgehenden Verpflichtung nötigen Betrag, sie führen jedoch nicht zu einer Erhöhung der Verpflichtung selbst. Deswegen:

(a) begründen Gehaltserhöhungen in Bezug auf Paragraph 67(b) keine zusätzliche Leistung an Arbeitnehmer, obwohl sich die Leistungshöhe am Endgehalt bemisst; und

(b) die jeder Berichtsperiode zugeordnete Leistung entspricht in ihrer Höhe einem konstanten Anteil desjenigen Gehalts, auf das sich die Leistung bezieht.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 71

Den Arbeitnehmern steht eine Leistung in Höhe von 3 % des Endgehaltes für jedes Dienstjahr vor dem 55. Lebensjahr zu.

Jedem Dienstjahr bis zum 55. Lebensjahr wird eine Leistung in Höhe von 3 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Dieses ist der Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistung zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistung aus dem Plan mehr führt. Dienstzeiten nach dem 55. Lebensjahr wird keine Leistung zugeordnet.

Versicherungsmathematische Annahmen

72. **Versicherungsmathematische Annahmen müssen unvoreingenommen gewählt und aufeinander abgestimmt sein.**

73. Versicherungsmathematische Annahmen sind die bestmögliche Einschätzung eines Unternehmens zu Variablen, die die tatsächlichen Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestimmen. Die versicherungsmathematischen Annahmen umfassen:

(a) demographische Annahmen über die künftige Zusammensetzung der gegenwärtigen und früheren Arbeitnehmer (und deren Angehörigen), die für Leistungen qualifizieren. Derartige demographische Annahmen beziehen sich auf:

(i) die Sterblichkeit der Begünstigten, und zwar sowohl während des Arbeitsverhältnisses wie auch nach dessen Beendigung;

(ii) Fluktuationsraten, Invalidisierungsraten und Frühpensionierungsverhalten;

(iii) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer mit Angehörigen, die für Leistungen qualifizieren werden; und

(iv) die Raten der Inanspruchnahme von Leistungen aus Plänen zur medizinischen Versorgung; sowie

(b) finanzielle Annahmen, zum Beispiel in Bezug auf:

(i) den Zinssatz für die Abzinsung (siehe Paragraphen 78 bis 82);

(ii) das künftige Gehalts- und Leistungsniveau (siehe Paragraphen 83 bis 87);

(iii) im Falle von Leistungen im Rahmen medizinischer Versorgung, die Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung, einschließlich — falls wesentlich — der Kosten für die Bearbeitung von Ansprüchen und Leistungsauszahlungen (siehe Paragraphen 88 bis 91); und

(iv) die erwarteten Erträge aus Planvermögen (siehe Paragraphen 105 bis 107).

▼B

74. Versicherungsmathematische Annahmen gelten als unvoreingenommen gewählt, wenn sie weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig sind.

75. Versicherungsmathematische Annahmen sind aufeinander abgestimmt, wenn sie die wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen Faktoren wie Inflation, Lohn- und Gehaltssteigerungen, Erträgen aus dem Planvermögen und Abzinsungssätzen widerspiegeln. Beispielsweise haben alle Annahmen, die in jeder künftigen Periode von einem bestimmten Inflationsniveau abhängen (wie Annahmen zu Zinssätzen und zu Lohn- und Gehaltssteigerungen) für jede dieser Perioden von dem gleichen Inflationsniveau auszugehen.

76. Die Annahmen zum Zinssatz für die Abzinsung und andere finanzielle Annahmen werden vom Unternehmen mit nominalen (nominal festgesetzten) Werten festgelegt, es sei denn, Schätzungen auf Basis realer (inflationsbereinigter) Werte sind verlässlicher, wie z. B. in einer hochinflationären Volkswirtschaft (siehe IAS 29, Rechnungslegung in Hochinflationsländern) oder in jenen Fällen, in denen die Leistung an einen Index gekoppelt ist und zugleich ein hinreichend entwickelter Markt für indexgebundene Anleihen in der gleichen Währung und mit gleicher Laufzeit vorhanden ist.

77. **Annahmen zu finanziellen Variablen haben auf den am Bilanzstichtag bestehenden Erwartungen des Marktes für den Zeitraum zu beruhen, über den die Verpflichtungen zu erfüllen sind.**

Versicherungsmathematische Annahmen: Abzinsungssatz

78. **Der Zinssatz, der zur Diskontierung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen (mit oder ohne Verwendung eines Fonds) herangezogen wird, ist auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Bilanzstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieanleihen am Markt erzielt werden. In Ländern ohne liquiden Markt für solche Industrieanleihen sind stattdessen die (am Bilanzstichtag geltenden) Marktrenditen für Regierungsanleihen zu verwenden. Währung und Laufzeiten der zugrunde gelegten Industrie- oder Regierungsanleihen haben mit der Währung und den voraussichtlichen Fristigkeiten der nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse zu erfüllenden Verpflichtungen übereinzustimmen.**

79. Der Abzinsungssatz ist eine versicherungsmathematische Annahme mit wesentlicher Auswirkung. Der Abzinsungssatz reflektiert den Zeitwert des Geldes, nicht jedoch das versicherungsmathematische Risiko oder das mit der Anlage des Fondsvermögens verbundene Anlagerisiko. Weiterhin gehen weder das unternehmensspezifische Ausfallrisiko, das die Gläubiger des Unternehmens tragen, noch das Risiko, dass die künftige Entwicklung von den versicherungsmathematischen Annahmen abweichen kann, in diesen Zinssatz ein.

80. Der Abzinsungssatz berücksichtigt die voraussichtliche Auszahlung der Leistungen im Zeitablauf. In der Praxis wird ein Unternehmen dies häufig durch die Verwendung eines einzigen gewichteten Durchschnittszinssatzes erreichen, in dem sich die Fälligkeiten, die Höhe und die Währung der zu zahlenden Leistungen widerspiegeln.

81. In einigen Fällen ist möglicherweise kein hinreichend entwickelter Markt für Anleihen mit ausreichend langen Laufzeiten vorhanden, die den geschätzten Fristigkeiten aller Leistungszahlungen entsprechen. In diesen Fällen werden für die Diskontierung kurzfristigerer Zahlungen die jeweils aktuellen Marktzinssätze für entsprechende Laufzeiten von dem Unternehmen verwendet, während es den Abzinsungssatz für längerfristige Fälligkeiten durch Extrapolation der aktuellen Marktzinssätze entlang der Renditekurve schätzt. Die Höhe des gesamten Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung dürfte durch den Abzinsungssatz für den Teil der Leistungen, der erst nach Endfälligkeit der zur Verfügung stehenden Industrie- oder Regierungsanleihen zu zahlen ist, kaum besonders empfindlich beeinflusst werden.

82. Der Zinsaufwand wird ermittelt, indem der zu Beginn der Periode festgesetzte Zinssatz mit dem über die Periode vorliegenden Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung multipliziert wird, wobei wesentliche Änderungen der Verpflichtung berücksichtigt werden. Der Barwert der Verpflichtung wird im Allgemeinen von der in der Bilanz ausgewiesenen Schuld abweichen, weil die Schuld nach Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens erfasst wird und einige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie ein Teil des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes nicht sofort erfasst werden. [In Anhang A wird u. a. die Berechnung des Zinsaufwands veranschaulicht.]

▼B

Versicherungsmathematische Annahmen: Gehälter, Leistungen und Kosten medizinischer Versorgung

83. **Bei der Bewertung von Verpflichtungen für nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringende Leistungen, sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:**

(a) **erwartete künftige Gehaltssteigerungen;**

(b) **die auf Grund der Regelungen des Planes (oder auf Grund einer faktischen Verpflichtung auch über die Planregeln hinaus) am Bilanzstichtag zugesagten Leistungen; und**

(c) **die geschätzten künftigen Änderungen des Niveaus staatlicher Leistungen, die sich auf die nach Maßgabe des leistungsorientierten Planes zu zahlenden Leistungen auswirken, jedoch nur dann, wenn entweder:**

(i) **diese Änderungen bereits vor dem Bilanzstichtag in Kraft getreten sind; oder**

(ii) **die Erfahrungen der Vergangenheit, oder andere substanzielle Hinweise, darauf hindeuten, dass sich die staatlichen Leistungen in einer einigermaßen vorhersehbaren Weise ändern werden, z. B. in Anlehnung an zukünftige Veränderungen der allgemeinen Preis- oder Gehaltsniveaus.**

84. Bei der Schätzung künftiger Gehaltssteigerungen werden u. a. Inflation, Dauer der Zugehörigkeit zum Unternehmen, Beförderung und andere relevante Faktoren wie Angebots- und Nachfragestruktur auf dem Arbeitsmarkt berücksichtigt.

85. Wenn ein Unternehmen auf Grund der formalen Regelungen eines Planes (oder auf Grund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) die zugesagten Leistungen in künftigen Perioden anpassen muss, sind diese Anpassungen bei der Bewertung der Verpflichtung zu berücksichtigen. Dies ist z. B. der Fall, wenn:

(a) ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen erhöht hat, um die Auswirkungen der Inflation zu mindern und nichts darauf hindeutet, dass diese Praxis in Zukunft geändert wird; oder

(b) versicherungsmathematische Gewinne im Abschluss bereits erfasst wurden und das Unternehmen entweder auf Grund der formalen Regelungen des Planes (oder auf Grund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder auf Grund gesetzlicher Bestimmungen eine etwaige Vermögensüberdeckung im Plan zu Gunsten der begünstigten Arbeitnehmer verwenden muss (siehe Paragraph 98(c)).

86. Die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigen nicht Änderungen der künftigen Leistungen, die sich am Bilanzstichtag nicht aus den formalen Regelungen des Planes (oder einer faktischen Verpflichtung) ergeben. Derartige Änderungen führen zu:

(a) nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand, soweit sie die Höhe von Leistungen für vor der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern, und

(b) laufendem Dienstzeitaufwand in den Perioden nach der Änderung, soweit sie die Höhe von Leistungen für nach der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern.

87. Einige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind an Variable wie z. B. das Niveau staatlicher Altersversorgungsleistungen oder das der staatlichen medizinischen Versorgung gebunden. Bei der Bewertung dieser Leistungen werden erwartete Änderungen dieser Variablen auf Grund der Erfahrungen der Vergangenheit und anderer verlässlicher substanzieller Hinweise berücksichtigt.

88. **Bei den Annahmen zu den Kosten medizinischer Versorgung sind erwartete Kostentrends für medizinische Dienstleistungen auf Grund von Inflation oder spezifischer Anpassungen der medizinischen Kosten zu berücksichtigen.**

89. Die Bewertung von medizinischen Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfordert Annahmen über Höhe und Häufigkeit künftiger Ansprüche und über die Kosten zur Erfüllung dieser Ansprüche. Die Kosten der künftigen medizinischen Versorgung werden vom Unternehmen anhand eigener, aus Erfahrung gewonnener Daten geschätzt, wobei — falls erforderlich — Erfahrungswerte anderer Unternehmen, Versicherungsunternehmen, medizinischer Dienstleister und anderer Quellen hinzugezogen werden können. In die Schätzung der

▼B

Kosten künftiger medizinischer Versorgung gehen die Auswirkungen technologischen Fortschritts, Änderungen der Inanspruchnahme von Gesundheitsfürsorgeleistungen oder der Bereitstellungsstrukturen sowie Änderungen des Gesundheitszustands der begünstigten Arbeitnehmer ein.

90. Die Höhe der geltend gemachten Ansprüche und deren Häufigkeit hängen insbesondere von Alter, Gesundheitszustand und Geschlecht der Arbeitnehmer (und ihrer Angehörigen) ab, wobei jedoch auch andere Faktoren wie der geografische Standort von Bedeutung sein können. Deswegen sind Erfahrungswerte aus der Vergangenheit anzupassen, sofern die demographische Zusammensetzung des vom Plan erfassten Personenbestandes von der Zusammensetzung des Bestandes abweicht, der den historischen Daten zu Grunde liegt. Eine Anpassung ist auch dann erforderlich, wenn auf Grund verlässlicher substanzieller Hinweise davon ausgegangen werden kann, dass sich historische Trends nicht fortsetzen werden.

91. Einige Pläne für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sehen eine Arbeitnehmerbeteiligung an den durch den Plan gedeckten Kosten medizinischer Versorgung vor. Solche Beiträge sind nach den am Bilanzstichtag geltenden Regelungen des Planes (oder auf Grund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) bei der Schätzung künftiger Kosten für medizinische Versorgung zu berücksichtigen. Änderungen solcher Arbeitnehmerbeiträge führen entweder zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand oder, sofern zutreffend, auch zu Leistungskürzungen. Die Kosten für die Erfüllung der Ansprüche können sich durch Leistungen des Staates oder anderer medizinischer Dienstleister vermindern (siehe Paragraphen 83(c) und 87).

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste

92. **Bei der Bewertung der Schuld aus einer leistungsorientierten Zusage gemäß Paragraph 54 hat ein Unternehmen, vorbehaltlich Paragraph 58A, den (in Paragraph 93 spezifizierten) Teil seiner versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste als Ertrag bzw. Aufwand zu erfassen, wenn der Saldo der kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zum Ende der vorherigen Berichtsperiode den höheren der folgenden Beträge überstieg:**

(a) **10 % des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt (vor Abzug des Planvermögens); und**

(b) **10 % des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens zu diesem Zeitpunkt.**

Diese Grenzen sind für jeden leistungsorientierten Plan gesondert zu errechnen und anzuwenden.

93. **Die für jeden leistungsorientierten Plan anteilig zu erfassenden versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste entsprechen dem gemäß Paragraph 92 ermittelten Betrag außerhalb des Korridors, dividiert durch die erwartete durchschnittliche Restlebensarbeitszeit der vom Plan erfassten Arbeitnehmer. Ein Unternehmen kann jedoch jedes systematische Verfahren anwenden, das zu einer schnelleren Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste führt, sofern das gleiche Verfahren sowohl auf Gewinne als auch auf Verluste und stetig von Periode zu Periode angewandt wird. Ein Unternehmen kann solche systematischen Verfahren auch auf versicherungsmathematische Gewinne und Verluste innerhalb der in Paragraph 92 spezifizierten Grenzen anwenden.**

94. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste können aus Erhöhungen oder Verminderungen entweder des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung oder des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens entstehen. Zu den Gründen für das Entstehen versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste zählen u. a.:

(a) eine unerwartet hohe oder niedrige Anzahl von Fluktuationsfällen, vorzeitigen Pensionierungen oder Todesfällen oder unerwartet hohe oder niedrige Anstiege der Gehälter, laufenden Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Bedingungen eines Plans inflationsbedingte Leistungsanpassungen vorsehen) oder der Kosten der medizinischen Versorgung;

(b) der Effekt von Schätzungsänderungen hinsichtlich der angenommenen Arbeitnehmerfluktuation, dem Frühpensionierungsverhalten, der Sterblichkeit oder des Anstiegs von Gehältern, Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Bedingungen eines Plans inflationsbedingte

▼B

Leistungsanpassungen vorsehen) oder der Kosten medizinischer Versorgung;

(c) die Auswirkung einer Änderung des Abzinsungssatzes; und

(d) Abweichungen zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen (siehe Paragraphen 105 bis 107).

95. Langfristig können sich versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gegenseitig kompensieren. Deswegen sind Schätzungen von Verpflichtungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses am besten als Näherungswerte in einer Bandbreite (einem „Korridor“) um den bestmöglichen Schätzwert herum anzusehen. Ein Unternehmen kann versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die innerhalb dieses Korridors liegen, erfassen, es ist dazu aber nicht verpflichtet. Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen, einen bestimmten Mindestanteil derjenigen Teile der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zu erfassen, welche aus dem „Korridor“ von plus oder minus 10 % fallen. [In Anhang A wird unter anderem die Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste anschaulich beschrieben.] Dieser Standard gestattet auch die Anwendung systematischer Verfahren zur schnelleren Erfassung, sofern diese die in Paragraph 93 genannten Bedingungen erfüllen. Zu den zulässigen Verfahren gehört beispielsweise auch die sofortige Erfassung aller sowohl innerhalb als auch außerhalb des 10 %-„Korridors“ liegenden versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste. In Paragraph 155(b)(iii) wird erläutert, warum nicht erfasste Teile des Übergangs-Schuldpostens bei der Verrechnung nachfolgender versicherungsmathematischer Gewinne berücksichtigt werden müssen.

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

96. **Bei der Bemessung seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 54 hat das Unternehmen, vorbehaltlich Paragraph 58A, nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand linear über den durchschnittlichen Zeitraum bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit der Anwartschaften zu verteilen. Soweit Anwartschaften sofort nach Einführung oder Änderung eines leistungsorientierten Planes unverfallbar sind, ist der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand sofort ergebniswirksam zu erfassen.**

97. Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht, wenn ein Unternehmen einen leistungsorientierten Plan einführt oder Leistungen aus einem bestehenden leistungsorientierten Plan ändert. Solche Änderungen betreffen eine Gegenleistung für Arbeitsleistung der Arbeitnehmer, die bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Unverfallbarkeit erbracht wird. Deswegen ist nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand über diesen Zeitraum zu erfassen, und zwar ungeachtet der Tatsache, dass sich der Aufwand auf Arbeitsleistung in früheren Perioden bezieht. Der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand wird als Veränderung der Schuld infolge der Planänderung bewertet. (siehe Paragraph 64).

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 97

Ein Unternehmen unterhält einen Altersversorgungsplan, der eine Rente in Höhe von 2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr gewährt. Nach fünf Dienstjahren sind die Leistungen unverfallbar. Am 1. Januar 20X5 erhöht das Unternehmen die Rente auf 2,5 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr ab dem 1. Januar 20X1. Zum Zeitpunkt der Planverbesserung stellt sich der Barwert der zusätzlichen Leistungen für die Dienstzeit vom 1. Januar 20X1 bis 1. Januar 20X5 wie folgt dar:

Für Arbeitnehmer mit mehr als fünf Dienstjahren am 1.1.X5	150
Für Mitarbeiter mit weniger als fünf Dienstjahren zum 1.1.X5 (durchschnittlicher Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit der Anwartschaft: drei Jahre)	120
	270

Das Unternehmen erfasst 150 sofort als Aufwand, da die Anwartschaft bereits unverfallbar ist. Das Unternehmen verteilt 120 als Aufwand linear über drei Jahre beginnend mit dem 1. Januar 20X5.

98. Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand beinhaltet nicht:

(a) die Auswirkungen von Unterschieden zwischen tatsächlichen und ursprünglich angenommenen Gehaltssteigerungen auf die Höhe der in früheren Jahren erdienten Leistungen (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da die Gehaltsentwicklung über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt ist);

▼B

(b) zu hoch oder zu niedrig geschätzte freiwillige Rentenanpassungen, wenn das Unternehmen faktisch verpflichtet ist, Renten entsprechend anzupassen (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da solche Steigerungen über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt sind);

(c) Geschätzte Auswirkungen von Leistungsverbesserungen aus versicherungsmathematischen Gewinnen, die vom Unternehmen schon im Abschluss erfasst wurden, wenn das Unternehmen nach den Regelungen des Plans (oder auf Grund einer faktischen, über diese Regelungen hinausgehenden Verpflichtung) oder auf Grund rechtlicher Bestimmungen dazu verpflichtet ist, eine Vermögensüberdeckung des Plans zu Gunsten der vom Plan erfassten Arbeitnehmer zu verwenden, und zwar selbst dann, wenn die Leistungserhöhung noch nicht formal zuerkannt wurde (die resultierende höhere Verpflichtung ist ein versicherungsmathematischer Verlust und kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, siehe Paragraph 85(b));

(d) der Zuwachs an unverfallbaren Leistungen, wenn — ohne dass neue oder verbesserte Leistungen vorliegen — Arbeitnehmer Unverfallbarkeitsbedingungen erfüllen (in diesem Fall entsteht kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, weil die geschätzten Kosten für die Gewährung der Leistungen als laufender Dienstzeitaufwand in der Periode erfasst wurden, in der die Arbeitsleistung erbracht wurde); und

(e) Auswirkungen von Planänderungen, durch die sich die Leistungen für in künftigen Perioden zu erbringende Arbeitsleistung reduzieren (Plankürzung).

99. Der Plan für die ergebniswirksame Amortisation von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand wird vom Unternehmen aufgestellt, wenn Leistungen neu eingeführt oder geändert werden. Es wäre jedoch nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar, alle detaillierten Aufzeichnungen zu führen, die nötig wären, um später erforderliche Anpassungen dieses Planes zu bestimmen und in ihm zu berücksichtigen. Hinzu kommt, dass die Auswirkungen solcher Anpassungen nur dann wesentlich sein dürften, wenn eine Plankürzung oder -abgeltung vorliegt. Deswegen wird ein einmal aufgestellter Plan zur Verteilung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand nur im Falle einer Plankürzung oder -abgeltung geändert.

100. Reduziert ein Unternehmen die im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Planes zu zahlenden Leistungen, so wird die daraus resultierende Verminderung der Schuld als (negativer) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand über die durchschnittliche Dauer bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit des verminderten Leistungsteils verteilt.

101. Reduziert ein Unternehmen bestimmte im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Planes zu zahlenden Leistungen und erhöht gleichzeitig andere Leistungen, die den gleichen Arbeitnehmern im Rahmen des Plans zugesagt sind, so werden alle Änderungen zusammengefasst als eine Änderung behandelt.

Ansatz und Bewertung: Planvermögen

Beizulegender Zeitwert des Planvermögens

102. Der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geht bei der Ermittlung des nach Paragraph 54 in der Bilanz zu erfassenden Betrages als Abzugsposten ein. Ist kein Marktwert verfügbar, wird der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geschätzt, z. B. indem die erwarteten künftigen Cashflows auf den Stichtag diskontiert werden und dabei ein Zinssatz verwendet wird, der sowohl die Risiken, die mit dem Planvermögen verbunden sind, als auch die Rückzahlungstermine oder das erwartete Veräußerungsdatum dieser Vermögenswerte berücksichtigt (oder, falls Rückzahlungstermine nicht festgelegt sind, den voraussichtlichen Zeitraum bis zur Erfüllung der damit verbundenen Verpflichtung).

103. Nicht zum Planvermögen zählen fällige, aber noch nicht an den Fonds entrichtete Beiträge des berichtenden Unternehmens sowie nicht übertragbare Finanzinstrumente, die vom Unternehmen emittiert und vom Fonds gehalten werden. Das Planvermögen wird gemindert um jegliche Schulden des Fonds, die nicht im Zusammenhang mit den Versorgungsansprüchen der Arbeitnehmer stehen, zum Beispiel Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder andere Verbindlichkeiten und Schulden die aus derivativen Finanzinstrumenten resultieren.

104. Soweit zum Planvermögen qualifizierte Versicherungsverträge gehören, die die zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeiten ganz oder teilweise kongruent abdecken, ist der beizulegende

▼B

Zeitwert der Versicherungspolicen annahmegemäß gleich dem Barwert der abgedeckten Verpflichtungen, wie in Paragraph 54 beschrieben (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn die Beträge die aus dem Versicherungsverträgen beansprucht werden, nicht voll erzielbar sind).

Erstattungsbeträge

104A. **Nur dann, wenn es so gut wie sicher ist, dass eine andere Partei die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung, teilweise oder ganz erstatten wird, hat ein Unternehmen den Erstattungsanspruch als einen gesonderten Vermögenswert zu bilanzieren. Das Unternehmen hat den Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. In jeder anderen Hinsicht hat das Unternehmen den Vermögenswert wie Planvermögen zu behandeln. In der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Aufwand, der sich auf einen leistungsorientierten Plan bezieht, nach Abzug der Erstattungen netto präsentiert werden.**

104B. In einigen Fällen kann ein Unternehmen von einer anderen Partei, zum Beispiel einem Versicherer, erwarten, dass diese die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung, ganz oder teilweise zahlt. Qualifizierte Versicherungspolicen, wie in Paragraph 7 definiert, sind Planvermögen. Ein Unternehmen erfasst qualifizierte Versicherungspolicen genauso wie jedes andere Planvermögen und Paragraph 104A findet keine Anwendung (siehe auch Paragraphen 39 bis 42 und 104).

104C. Ist eine Versicherungspolice keine qualifizierte Versicherungspolice, dann ist diese auch kein Planvermögen. Paragraph 104A behandelt derartige Fälle: das Unternehmen erfasst den Erstattungsanspruch aus den Versicherungsverträgen als einen separaten Vermögenswert, und nicht als einen Abzug bei der Ermittlung der leistungsorientierten Verbindlichkeit, wie in Paragraph 54 beschrieben; in jeder anderen Hinsicht behandelt das Unternehmen den Vermögenswert genauso wie Planvermögen. Insbesondere ist die leistungsorientierte Verbindlichkeit gemäß Paragraph 54 bis zu dem Betrag zu erhöhen (vermindern), wie versicherungsmathematischen Gewinne (Verluste) der leistungsorientierten Verpflichtung und dem zugehörigen Erstattungsbetrag unter den Paragraphen 92 und 93 unberücksichtigt bleiben. Paragraph 120(c)(vii) verpflichtet das Unternehmen zur Angabe einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 104A to C

Barwert der Verpflichtung	1 241
Nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne	17
In der Bilanz erfasste Schuld	1 258
Rechte aus Versicherungsverträgen, die in Bezug auf den Betrag und ihre Fälligkeit genau Teilen der zu zahlenden Leistungen aus dem Plan entsprechen. Diese Leistungen haben einen Barwert von 1 092.	1 092

Die nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne von 17 sind die kumulierten Beträge der versicherungsmathematischen Gewinne aus den Verpflichtungsveränderungen und den Erstattungsansprüchen.

104D. Wenn die Rechte aus den Versicherungsverträgen die zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeit teilweise oder ganz kongruent abdecken, dann ist der beizulegende Zeitwert der Erstattungsansprüche annahmegemäß gleich dem Barwert der zugehörigen Verpflichtung, wie in Paragraph 54 beschrieben (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn der Erstattungsanspruch nicht voll erzielbar ist).

Erträge aus Planvermögen

105. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen ist eine Komponente des in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Aufwands. Die Differenz zwischen erwartetem und tatsächlichem Ertrag aus dem Planvermögen ist ein versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust; dieser wird zusammen mit den versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten in Bezug auf die leistungsorientierte Verpflichtung in die Bestimmung des Netto-Betrages einbezogen, der mit den Grenzen des 10 %-Korridors gemäß Paragraph 92 zu vergleichen ist.

▼B

106. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen basiert auf den zu Beginn der Periode herrschenden Erwartungen des Marktes in Bezug auf Anlageerträge im gesamten verbleibenden Zeitraum, in dem die zugehörige Verpflichtung besteht. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen hat Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des während der Periode vorhandenen Planvermögens zu berücksichtigen, die sich auf Grund von Beitragszahlungen an den Fonds und tatsächliche Leistungsauszahlungen des Fonds ergeben.

107. Bei der Bestimmung des erwarteten und des tatsächlichen Ertrags aus Planvermögen werden die vom Unternehmen erwarteten Verwaltungskosten abgezogen, soweit sie nicht in die versicherungsmathematischen Annahmen zur Bewertung der Verpflichtung eingegangen sind.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 106

Zum 1. Januar 20X1 betrug der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 10 000 und die kumulierten, noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Nettogewinne 760. Am 30. Juni 20X1 hat der Plan Leistungen in Höhe von 1 900 ausgezahlt und Beiträge in Höhe von 4 900 erhalten. Am 31. Dezember 20X1 betrugen der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 15 000 und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung 14 792. Die versicherungsmathematischen Verluste aus Verpflichtungsveränderungen in der Periode 20X1 betrugen 60.

Am 1. Januar 20X1 führte das berichtende Unternehmen die folgenden Schätzungen auf der Basis der an diesem Stichtag geltenden Marktwerte durch:

	(%)
Zins- und Dividendenerträge nach Abzug der vom Fonds zu entrichtenden Steuern	9,25
Realisierte und nicht realisierte Gewinne aus Planvermögen (nach Steuern)	2,00
Verwaltungsaufwand	(1,00)
Erwarteter Ertrag	10,25

Erwarteter und tatsächlicher Ertrag aus Planvermögen in 20X1 ergeben sich wie folgt:

Ertrag auf 10 000 gehalten für 12 Monate zu 10,25 %	1 025
Ertrag auf 3 000 gehalten für 12 Monate zu 5 % (entspricht 10,25 % p.a. bei Zinsgutschrift alle sechs Monate)	150
Erwarteter Ertrag aus Planvermögen für 20X1	1 175
Zeitwert des Planvermögens zum 31. Dezember 20X1	15 000
Abzgl. Zeitwert des Planvermögens zum 1. Januar 20X1	(10 000)
Abzgl. erhaltene Beiträge	(4 900)
Zzgl. ausgezahlte Leistungen	1 900
Tatsächlicher Ertrag aus Planvermögen	2 000

Die Differenz zwischen dem erwarteten (1 175) und dem tatsächlichen Ertrag aus Planvermögen (2 000) entspricht einem versicherungsmathematischen Gewinn von 825. Somit beträgt der kumulative Saldo nicht erfasster versicherungsmathematischer Gewinne 1 525 (760 plus 825 minus 60). Die Grenze des Korridors gemäß Paragraph 92 ist 1 500 (den höheren Betrag von (i) 10 % von 15 000 und (ii) 10 % von 14 792). Im folgenden Jahr (20X2) erfasst das Unternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung einen versicherungsmathematischen Gewinn von 25 (1 525 minus 1 500) dividiert durch die erwartete durchschnittliche Restdienstzeit der einzubeziehenden Arbeitnehmer.

Der erwartete Ertrag aus Planvermögen für 20X2 basiert auf den am 1.1.X2 vorherrschenden Erwartungen des Marktes in Bezug auf Anlageerträge im gesamten Zeitraum, in dem die zugrunde liegende Verpflichtung besteht.

Unternehmenszusammenschlüsse

108. Im Falle eines Unternehmenszusammenschlusses, der einen Unternehmenserwerb darstellt, sind Vermögenswerte und Schulden aus Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Barwert der zugesagten Leistungen abzüglich des beizulegenden Zeitwerts des vorhandenen Planvermögens zu bilanzieren (siehe IAS 22 Unternehmenszusammenschlüsse). Der Barwert der Leistungsverpflichtung beinhaltet

▼B

alle folgenden Elemente, selbst wenn diese zum Zeitpunkt des Erwerbs vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst worden waren:

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die vor dem Zeitpunkt des Erwerbs entstanden sind (ungeachtet dessen, ob sie innerhalb des 10 %-Korridors liegen oder nicht);

(b) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand als Folge der Änderung oder Einführung eines Planes vor dem Zeitpunkt des Erwerbs; und

(c) jene Beträge, die den Übergangsvorschriften aus Paragraph 155(b) folgend, vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst waren.

Plankürzung und -abgeltung

109. **Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Planes sind zum Zeitpunkt der Kürzung oder Abgeltung zu erfassen. Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Planes haben zu beinhalten:**

(a) **jede daraus resultierende Änderung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung;**

(b) **jede daraus resultierende Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens;**

(c) **alle etwaigen, damit verbundenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und etwaigen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand, soweit diese nicht schon nach Paragraph 92 bzw. Paragraph 96 erfasst wurden.**

110. **Bevor die Auswirkung einer Plankürzung oder -abgeltung bestimmt wird, sind die leistungsorientierten Verpflichtungen (und das Planvermögen, sofern vorhanden) unter Verwendung aktueller versicherungsmathematischer Annahmen (einschließlich aktueller Marktzinssätze und sonstiger aktueller Marktwerte) neu zu bewerten.**

111. Eine Plankürzung liegt vor, wenn ein Unternehmen entweder:

(a) nachweislich dazu verpflichtet ist, die Anzahl der vom Plan erfassten Arbeitnehmer erheblich zu reduzieren; oder

(b) die Regelungen eines leistungsorientierten Planes so ändert, dass ein wesentlicher Teil der künftigen Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu keinen oder nur noch zu reduzierten Versorgungsleistungen führt.

Eine Plankürzung kann sich aus einem einzelnen Ereignis ergeben, wie z. B. einer Betriebsschließung, der Aufgabe eines Geschäftsbereichs oder der Beendigung oder Aussetzung eines Plans. Ein Ereignis ist dann hinreichend wesentlich, um als Plankürzung zu qualifizieren, wenn die Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Plankürzung wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss des Unternehmens hat. Plankürzungen stehen häufig im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung. Eine Plankürzung wird daher zur gleichen Zeit erfasst wie die ihr zugrunde liegende Umstrukturierung.

112. Eine Abgeltung von Versorgungsansprüchen liegt vor, wenn ein Unternehmen eine Vereinbarung eingeht, wonach alle weiteren rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen für einen Teil oder auch die Gesamtheit der im Rahmen eines leistungsorientierten Planes zugesagten Leistungen eliminiert werden, zum Beispiel dann, wenn an die Begünstigten eines Plans oder zu ihren Gunsten, als Gegenleistung für deren Verzicht auf bestimmte Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Barausgleichszahlung geleistet wird.

113. In manchen Fällen erwirbt ein Unternehmen einen Versicherungsvertrag um alle Ansprüche, die auf geleistete Arbeiten in der laufenden oder früheren Periode zurückgehen, abzudecken. Der Erwerb eines solchen Vertrages ist keine Abgeltung, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung (siehe Paragraph 39) beim Unternehmen verbleibt, weitere Beträge zu zahlen, wenn der Versicherer nicht in der Lage ist, die Leistungen zu zahlen, die in dem Versicherungsvertrag vereinbart sind. Die Paragraphen 104A bis D behandeln die Erfassung und die Bewertung von Erstattungsansprüchen aus Versicherungsverträgen, die kein Planvermögen sind.

114. Eine Abgeltung stellt gleichzeitig eine Plankürzung dar, wenn der Plan beendet wird, indem die aus dem Plan resultierende Verpflichtung abgegolten wird und der Plan damit nicht mehr länger existiert. Die Beendigung eines Plans ist jedoch keine Kürzung oder Abgeltung, wenn der Plan durch einen neuen Plan ersetzt wird, der substanziell gleichartige Leistungen vorsieht.

▼B

115. Erfolgt eine Plankürzung nur für einen Teil der vom Plan betroffenen Arbeitnehmer oder wird die Verpflichtung nur teilweise abgegolten, so umfasst der Gewinn oder Verlust den anteiligen noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand und die anteiligen noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (sowie die nach Paragraph 155(b) noch nicht erfassten anteiligen Übergangsbeträge). Die entsprechenden Anteile sind auf der Grundlage der Barwerte der Verpflichtung vor und nach der Plankürzung oder -abgeltung zu bestimmen, es sei denn, die Umstände lassen eine andere Grundlage sachgerechter erscheinen. So kann es beispielsweise angemessen sein, einen Gewinn aus der Kürzung oder Abgeltung eines Planes zunächst mit noch nicht erfasstem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand desselben Planes zu verrechnen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 115

Ein Unternehmen gibt ein Geschäftssegment auf, wodurch die Arbeitnehmer des aufgegebenen Geschäftssegments keine weiteren Leistungen erdienen werden. Dies ist eine Plankürzung ohne gleichzeitige Abgeltung. Die Bewertung unter Verwendung aktueller versicherungsmathematischer Annahmen (einschließlich aktueller Marktzinssätze und anderer aktueller Marktwerte) unmittelbar vor der Kürzung resultiert in einer leistungsorientierten Verpflichtung des Unternehmens mit einem Nettobarwert von 1 000, einem Planvermögen mit einem beizulegenden Zeitwert von 820 und einem kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinn von 50. Die erstmalige Anwendung des Standards durch das Unternehmen erfolgte ein Jahr zuvor. Dabei hat sich die Nettoschuld um 100 erhöht, die gemäß Wahl des Unternehmens über fünf Jahre verteilt erfasst werden (siehe Paragraph 155(b)). Durch die Plankürzung verringert sich der Nettobarwert der zugesagten Leistung um 100 auf 900.

Von den bisher noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinnen und dem Übergangssaldo aus der erstmaligen Anwendung entfallen 10 % (100/1 000) auf die durch die Plankürzung entfallende Verpflichtung. Somit wirkt sich die Plankürzung im Einzelnen wie folgt aus:

	Vor Plankürzung	Gewinn aus Plankürzung	Nach Plankürzung
Nettobarwert der Verpflichtung	1 000	(100)	900
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne	50	(5)	45
Nicht erfasster Übergangssaldo ($100 \times {}^{4}/_{5}$)	(80)	8	(72)
Bilanzierte Nettoschuld	150	(97)	53

Darstellung

Saldierung

116. **Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert aus einem Plan dann, und nur dann, mit der Schuld aus einem anderen Plan, zu saldieren, wenn das Unternehmen:**

(a) **ein einklagbares Recht hat, die Vermögensüberdeckung des einen Plans zur Ablösung von Verpflichtungen aus dem anderen Plan zu verwenden; und**

(b) **beabsichtigt, entweder den Ausgleich der Verpflichtungen auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung der Vermögensüberdeckung des einen Plans seine Verpflichtung aus dem anderen Plan abzulösen.**

117. Die Kriterien für eine Saldierung gleichen annähernd denen für Finanzinstrumente gemäß IAS 32, Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung.

▼B

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

118. Einige Unternehmen unterscheiden zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten oder Schulden. Dieser Standard enthält keine Regelungen, ob ein Unternehmen eine diesbezügliche Unterscheidung nach kurz- und langfristigen Aktiva oder Passiva aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorzunehmen hat.

Finanzielle Komponenten der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

119. Dieser Standard enthält keine Regelungen, ob ein Unternehmen den laufenden Dienstzeitaufwand, den Zinsaufwand und die erwarteten Erträge aus Planvermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst als Komponenten eines bestimmten Aufwands- oder Ertragspostens ausweisen muss.

Angaben

120. **Ein Unternehmen hat die folgenden Angaben für leistungsorientierte Pläne zu machen:**

(a) **die vom Unternehmen angewandte Methode zur Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste;**

(b) **eine allgemeine Beschreibung der Art des Plans;**

(c) **eine Überleitung zu den in der Bilanz erfassten Vermögenswerten und Schulden, wobei mindestens zu zeigen sind:**

(i) **der zum Bilanzstichtag ermittelte Barwert der nicht über einen Fonds finanzierten leistungsorientierten Verpflichtungen;**

(ii) **der zum Bilanzstichtag ermittelte Barwert (vor Abzug des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens) der ganz oder teilweise über einen Fonds finanzierten leistungsorientierten Verpflichtungen;**

(iii) **der beizulegende Zeitwert eines etwaigen Planvermögens zum Bilanzstichtag;**

(iv) **der Saldo der noch nicht in der Bilanz erfassten versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste (siehe Paragraph 92);**

(v) **der noch nicht in der Bilanz erfasste nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96);**

(vi) **jeder auf Grund der Begrenzung des Paragraph 58(b) nicht als Vermögenswert erfasster Betrag;**

(vii) **der beizulegende Zeitwert der als Vermögenswerte, unter Paragraph 104A, erfassten Erstattungsansprüche (mit einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung); sowie**

(viii) **die anderen in der Bilanz erfassten Beträge;**

(d) **die im beizulegenden Zeitwert des Planvermögens enthaltenen Beträge für:**

(i) **jede Kategorie von eigenen Finanzinstrumenten des berichtenden Unternehmens; und**

(ii) **alle selbstgenutzten Immobilien oder andere vom berichtenden Unternehmen genutzten Vermögenswerte;**

(e) **eine Überleitung, die die Entwicklung der bilanzierten Nettoschuld (oder des bilanzierten Nettovermögens) in der Periode zeigt;**

(f) **die gesamten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Beträge für jede der folgenden Komponenten sowie der jeweilige Posten, unter dem sie in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind:**

(i) **laufender Dienstzeitaufwand;**

(ii) **Zinsaufwand;**

(iii) **erwartete Erträge aus Planvermögen;**

(iv) **erwartete Erträge aus Erstattungsansprüchen, die nach Paragraph 104A als Vermögenswert bilanziert worden sind;**

▼B

(v) **versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;**

(vi) **nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand; und**

(vii) **Auswirkungen von Plankürzungen oder -abgeltungen;**

(g) **die tatsächlichen Erträge aus Planvermögen, sowie die tatsächlichen Erträge aus Erstattungsansprüchen, die nach Paragraph 104A als Vermögenswert bilanziert worden sind; und**

(h) **die wichtigsten zum Bilanzstichtag verwendeten versicherungsmathematischen Annahmen, einschließlich, sofern zutreffend:**

(i) **der Abzinsungssätze;**

(ii) **der erwarteten Renditen auf das Planvermögen für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden;**

(iii) **der erwarteten Erträge aus Erstattungsansprüchen, die nach Paragraph 104A als Vermögenswert bilanziert worden sind, für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden;**

(iv) **der erwarteten Lohn- oder Gehaltssteigerungen (und Änderungen von Indizes oder anderer Variablen, die nach den formalen oder faktischen Regelungen eines Planes als Grundlage für Erhöhungen künftiger Leistungen maßgeblich sind);**

(v) **der Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung; und**

(vi) **aller anderen verwendeten wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen.**

Jede versicherungsmathematische Annahme ist in absoluten Werten anzugeben (z. B. als absoluter Prozentsatz) und nicht nur als Spanne zwischen verschiedenen Prozentsätzen oder anderen Variablen.

121. Paragraph 120(b) verlangt eine allgemeine Beschreibung der Art des Planes. Eine solche Beschreibung unterscheidet beispielsweise zwischen Festgehalts- und Endgehaltsplänen oder Plänen für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Weitere Einzelheiten sind nicht erforderlich.

122. Falls ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Plan hat, können die Angaben für alle Pläne zusammengefasst werden, für jeden Plan gesondert dargestellt oder nach Gruppierungen, die am sinnvollsten erscheinen, zusammengefasst werden. Sinnvoll erscheinen Gruppierungen zum Beispiel nach den folgenden Kriterien:

(a) nach der geografischen Zuordnung der Pläne, z. B. durch eine Unterscheidung in in- und ausländische Pläne; oder

(b) nach erheblichen Unterschieden in den Risiken der Pläne, z. B. durch eine Trennung von Festgehalts- und Endgehaltsplänen oder Plänen für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Wenn ein Unternehmen die geforderten Angaben für eine Gruppe von Plänen zusammenfasst, sind gewichtete Durchschnittswerte oder relativ enge Bandbreiten anzugeben.

123. Paragraph 30 verlangt zusätzliche Angaben zu gemeinschaftlichen leistungsorientierten Plänen mehrerer Arbeitgeber, die wie beitragsorientierte Pläne behandelt werden.

124. In den Fällen, in denen dies nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, verlangt ist, hat das Unternehmen Informationen zu geben über:

(a) Geschäftsvorfälle zwischen Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nahe stehenden Unternehmen und Personen; und

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Personen in Schlüsselpositionen des Managements.

125. In den Fällen, in denen dies nach IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, verlangt ist, hat ein Unternehmen Informationen über Eventualschulden im Zusammenhang mit Verpflichtungen aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu geben.

▼B

ANDERE LANGFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

126. Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören u. a.:

(a) Langfristig fällige vergütete Abwesenheitszeiten wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder andere vergütete Dienstfreistellungen;

(b) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für lange Dienstzeit;

(c) langfristige Erwerbsunfähigkeitsleistungen;

(d) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, fällig sind; und

(e) aufgeschobene Vergütungen, sofern diese zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der sie erdient wurden, ausgezahlt werden.

127. Die Bewertung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer unterliegt gewöhnlich nicht den gleichen Unsicherheiten wie dies bei Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Fall ist. Darüber hinaus führt die Einführung oder Änderung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer nur selten zu wesentlichem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand. Aus diesen Gründen schreibt dieser Standard eine vereinfachte Bilanzierungsmethode für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor. Diese unterscheidet sich von der für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses geforderten Methode in folgenden Punkten:

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind sofort zu erfassen, ein „Korridor“ findet keine Anwendung; und

(b) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ist in voller Höhe sofort zu erfassen.

Ansatz und Bewertung

128. **Der als Schuld für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzusetzende Betrag entspricht dem Saldo der folgenden Beträge:**

(a) **dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Bilanzstichtag (siehe Paragraph 64);**

(b) **abzüglich des am Bilanzstichtag beizulegenden Zeitwerts von Planvermögen (sofern ein solches vorliegt), aus dem die Verpflichtungen unmittelbar erfüllt werden (siehe Paragraphen 102 bis 104).**

Für die Bewertung der Schuld hat das Unternehmen die Paragraphen 49 bis 91 mit Ausnahme der Paragraphen 54 und 61 anzuwenden. Für Ansatz und Bewertung aller Erstattungsansprüche hat das Unternehmen den Paragraphen 104A anzuwenden.

129. **Im Hinblick auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer ist der Saldo folgender Beträge als Aufwand bzw. (vorbehaltlich der Regelungen des Paragraphen 58) als Ertrag zu erfassen, ausgenommen jedoch der Beträge, deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt:**

(a) **laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 63 bis 91);**

(b) **Zinsaufwand (siehe Paragraph 82);**

(c) **erwartete Erträge aus etwaigem Planvermögen (siehe Paragraphen 105 bis 107) und aus etwaigen Erstattungsansprüchen, die als Vermögenswert erfasst wurden (siehe Paragraph 104A);**

(d) **sofort und in voller Höhe, versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;**

(e) **sofort und in voller Höhe, nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand; und**

(f) **die Auswirkungen von etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen (siehe Paragraphen 109 und 110).**

130. Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören auch die Leistungen bei langfristiger Erwerbsunfähigkeit. Hängt die Höhe der zugesagten Leistung von der Dauer der Dienstzeit ab, so entsteht die

▼B

Verpflichtung mit der Ableistung der Dienstzeit. In die Bewertung der Verpflichtung gehen die Wahrscheinlichkeit des Eintritts von Leistungsfällen und die wahrscheinliche Dauer der Zahlungen ein. Ist die Höhe der zugesagten Leistung ungeachtet der Dienstjahre für alle erwerbsunfähigen Arbeitnehmer gleich, werden die erwarteten Kosten für diese Leistungen bei Eintritt des Ereignisses, durch das die Erwerbsunfähigkeit verursacht wird, als Aufwand erfasst.

Angaben

131. Dieser Standard fordert keine besonderen Angaben über andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer International Accounting Standards erforderlich sein, so z. B., wenn der mit diesen Leistungen verbundene Aufwand nach Umfang, Art oder Häufigkeit des Auftretens so wesentlich ist, dass seine Angabe für eine Erläuterung der Ertragskraft des Unternehmens in der Periode von Bedeutung ist (siehe IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden). In den Fällen, in denen dies nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, verlangt ist, hat das Unternehmen Informationen über andere langfristig fällige Leistungen für Personen in Schlüsselpositionen des Managements zu geben.

LEISTUNGEN AUS ANLASS DER BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES

132. In diesem Standard werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses getrennt von anderen Leistungen an Arbeitnehmer behandelt, weil das Entstehen einer Verpflichtung durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht durch die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeit begründet ist.

Erfassung

133. **Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind dann, und nur dann, als Schuld und Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist:**

(a) **entweder das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers oder einer Arbeitnehmergruppe vor dem Zeitpunkt der regulären Pensionierung zu beenden; oder**

(b) **Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Grund eines Angebots zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens zu erbringen.**

134. **Ein Unternehmen ist dann, und nur dann, nachweislich zur Beendigung eines Arbeitsverhältnisses verpflichtet, wenn es für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen detaillierten formalen Plan besitzt und keine realistische Möglichkeit hat, sich dem zu entziehen. Der detaillierte Plan muss wenigstens folgende Angaben enthalten:**

(a) **Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis beendet werden soll;**

(b) **die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die für jede Arbeitsplatzkategorie oder Funktion vorgesehen sind; und**

(c) **den Zeitpunkt der Umsetzung des Planes. Die Umsetzung hat so schnell wie möglich zu beginnen, und die Zeitspanne bis zur vollständig erfolgten Durchführung ist so zu bemessen, dass wesentliche Planänderungen unwahrscheinlich sind.**

135. Ein Unternehmen kann auf Grund der Gesetzgebung, vertraglicher oder tarifvertraglicher Vereinbarungen mit den Arbeitnehmern oder ihren Vertretern oder auf Grund einer faktischen, aus der betrieblichen Praxis begründeten Verpflichtung, einer Gewohnheit oder aus dem eigenen Bestreben nach Gleichbehandlung verpflichtet sein, Zahlungen (oder andere Leistungen) an die betroffenen Arbeitnehmer zu gewähren, wenn es ihre Arbeitsverhältnisse beendet. Derartige Zahlungen sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Im Regelfall handelt es sich dabei um Einmalzahlungen, es können aber auch folgende Elemente vorgesehen sein:

(a) Verbesserung der Altersversorgungsleistungen oder anderer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar durch das Unternehmen; und

▼B

(b) Lohnfortzahlung bis zum Ende einer bestimmten Kündigungsfrist, ohne dass der Arbeitnehmer weitere Arbeitsleistung erbringt, die dem Unternehmen wirtschaftlichen Nutzen verschafft.

136. Einige Leistungen an Arbeitnehmer werden unabhängig vom Grund des Ausscheidens gezahlt. Die Zahlung solcher Leistungen ist gewiss (vorbehaltlich der Erfüllung etwaiger Unverfallbarkeits- oder Mindestdienstzeitkriterien), der Zeitpunkt der Zahlung ist jedoch ungewiss. Obwohl solche Leistungen in einigen Ländern als Entschädigungen, Abfindungen oder Abfertigungen bezeichnet werden, sind sie dem Wesen nach Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, so dass sie demzufolge auch wie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses behandelt werden. Einige Unternehmen gewähren geringere Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn Arbeitnehmer freiwillig auf eigenen Wunsch ausscheiden (dem Grunde nach eine Leistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses), als bei unfreiwilligem Ausscheiden auf Verlangen des Unternehmens. Die bei unfreiwilligem Ausscheiden vom Unternehmen zu erbringende Mehrleistung ist eine Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

137. Da mit Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen für ein Unternehmen verbunden ist, werden sie sofort als Aufwand erfasst.

138. Wenn ein Unternehmen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erfassen hat, können auch Kürzungen zugesagter Altersversorgungsleistungen oder anderer Leistungen an Arbeitnehmer zu berücksichtigen sein (siehe Paragraph 109).

Bewertung

139. **Sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig, sind sie unter Verwendung des nach Paragraph 78 abgeleiteten Zinssatzes zu diskontieren.**

140. **Im Falle eines Angebots zur Förderung des freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens sind die Leistungen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen auf der Basis der Anzahl von Arbeitnehmern, die das Angebot voraussichtlich annehmen werden, zu bewerten.**

Angaben

141. Wenn die Anzahl der Arbeitnehmer ungewiss ist, die einem Angebot auf Leistungen zwecks Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse zustimmen, liegt eine Eventualschuld vor. Wie von IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, verlangt, ist das Unternehmen zu Angaben über diese Eventualschuld verpflichtet, es sei denn, dass das Eintreten eines Mittelabflusses bei der Erfüllung unwahrscheinlich ist.

142. Nach IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, hat ein Unternehmen Angaben über die Art und Höhe eines Aufwandes zu machen, wenn dieser hinsichtlich Umfang, Art oder Häufigkeit des Auftretens so wesentlich ist, dass seine Angabe für eine Erläuterung der Ertragskraft des Unternehmens in der Periode von Bedeutung ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses können zu einem Aufwand führen, der nach diesen Anforderungen anzugeben ist.

143. Soweit es nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, vorgesehen ist, hat ein Unternehmen Informationen über Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Personen in Schlüsselpositionen der Unternehmensleitung zu geben.

KAPITALBETEILIGUNGSLEISTUNGEN

144. Kapitalbeteiligungsleistungen beinhalten u. a. folgende Leistungen:

(a) Aktien, Aktienoptionen und andere Eigenkapitalinstrumente, die an Arbeitnehmer zu einem Preis unterhalb des beizulegenden Zeitwerts, den Dritte für diese Instrumente zahlen müssten, ausgegeben werden; und

(b) Barzahlungen, deren Höhe von künftigen Marktwerten der Aktien des berichtenden Unternehmens abhängen.

▼B

Ansatz und Bewertung

145. Dieser Standard enthält keine Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung von Kapitalbeteiligungsleistungen.

Angaben

146. Die nachfolgend vorgeschriebenen Angaben sollen die Abschlussadressaten in die Lage versetzen, die Auswirkungen von Kapitalbeteiligungsleistungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens beurteilen zu können. Kapitalbeteiligungsleistungen können Auswirkungen haben auf:

(a) die Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens, indem das Unternehmen Eigenkapitalinstrumente ausgeben oder Finanzinstrumente umwandeln muss, z. B. wenn Arbeitnehmer oder Kapitalbeteiligungspläne für Arbeitnehmer Aktienoptionen halten oder teilweise die Bedingungen für Anwartschaften auf einen künftigen Erwerb von Optionen erfüllt haben; und

(b) die Ertragskraft und die Cashflows des Unternehmens, indem sie die Höhe von Zahlungen oder andere vom Unternehmen im Austausch für erbrachte Arbeit gewährte Leistungen mindern.

147. **Ein Unternehmen hat die folgenden Angaben zu machen:**

(a) **Art und Regelungsinhalte (einschließlich Unverfallbarkeitsregelungen) der Kapitalbeteiligungspläne;**

(b) **die für Kapitalbeteiligungspläne angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode;**

(c) **die für Kapitalbeteiligungspläne im Abschluss erfassten Beträge;**

(d) **die Anzahl und Bedingungen (einschließlich, falls zutreffend, der Dividenden- und Stimmrechte, der Umwandlungsrechte, der Ausübungszeitpunkte und -preise sowie der Verfalltermine) der eigenen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens, die von Kapitalbeteiligungsplänen (und im Falle von Aktienoptionsplänen von Arbeitnehmern) am Anfang und am Ende der Periode gehalten werden. Der Umfang der unverfallbaren Rechte der Arbeitnehmer auf diese Instrumente am Anfang und Ende der Periode ist dabei gesondert anzugeben;**

(e) **die Anzahl und Bedingungen (einschließlich, sofern zutreffend, der Dividenden- und Stimmrechte, der Umwandlungsrechte, der Ausübungszeitpunkte und -preise sowie der Verfalltermine) der vom Unternehmen an Kapitalbeteiligungspläne oder an Arbeitnehmer in der Periode ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente (oder der eigenen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens, die in der Periode von Kapitalbeteiligungsplänen an Arbeitnehmer ausgegeben wurden) und der beizulegende Zeitwert aller von Kapitalbeteiligungsplänen oder von Arbeitnehmern dafür erhaltenen Gegenwerte;**

(f) **die Anzahl, Ausübungszeitpunkte und -kurse der in der Periode im Rahmen von Kapitalbeteiligungsplänen ausgeübten Aktienoptionen;**

(g) **die Anzahl der von Kapitalbeteiligungsplänen oder von Arbeitnehmern gehaltenen Aktienoptionen, die in der Periode verfallen sind; und**

(h) **die Höhe und grundlegenden Bedingungen von Krediten oder Sicherheiten, die das berichtende Unternehmen an Kapitalbeteiligungspläne oder zu deren Gunsten gegeben hat.**

148. **Darüber hinaus hat ein Unternehmen anzugeben:**

(a) **den beizulegenden Zeitwert der von Kapitalbeteiligungsplänen gehaltenen eigenen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (ausgenommen Aktienoptionen) zum Beginn und zum Ende der Periode; und**

(b) **den zum Zeitpunkt der Ausgabe beizulegenden Zeitwert der vom Unternehmen an Kapitalbeteiligungspläne oder Arbeitnehmer oder von Kapitalbeteiligungsplänen an Arbeitnehmer in der Periode ausgegebenen eigenen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (ausgenommen Aktienoptionen).**

Ist die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Eigenkapitalinstrumenten (ausgenommen Aktienbezugsrechte) aus praktischen Gründen nicht möglich, ist diese Tatsache anzugeben.

▼B

149. Wenn ein Unternehmen mehr als einen Kapitalbeteiligungsplan hat, können die Angaben für alle Pläne zusammengefasst werden, für jeden Plan gesondert dargestellt werden oder nach solchen Gruppierungen erfolgen, die für eine Beurteilung der Verpflichtung des Unternehmens in Bezug auf die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten gemäß diesen Plänen und die Veränderungen dieser Verpflichtung in der laufenden Periode als am sinnvollsten anzusehen sind. Gruppierungen können z. B. nach Standorten und Positionen der erfassten Arbeitnehmer unterscheiden. Macht ein Unternehmen zusammengefasste Angaben für eine Gruppe von Plänen, sind gewichtete Durchschnittswerte oder vergleichsweise enge Bandbreiten anzugeben.

150. Wenn ein Unternehmen Aktienoptionen an Arbeitnehmer oder an Kapitalbeteiligungspläne ausgegeben hat, können die Angaben für alle Pläne zusammengefasst werden oder nach solchen Gruppierungen erfolgen, die für eine Beurteilung der Anzahl und Zeitpunkte eventueller künftiger Aktienausgaben und der dem Unternehmen dafür zufließenden Mittel als am sinnvollsten anzusehen sind. So kann es z. B. nützlich sein, Optionen, die „aus dem Geld“ sind (weil der Ausübungskurs über dem aktuellen Marktkurs liegt), von jenen zu unterscheiden, die „im Geld“ sind (weil der aktuelle Marktkurs über dem Ausübungskurs liegt). Außerdem dürfte es zweckmäßig sein, Optionen mit einer großen Bandbreite an Ausübungskursen oder -zeitpunkten nicht zu einer Gruppe zusammenzufassen.

151. Die nach den Paragraphen 147 und 148 geforderten Angaben sollen die Zielsetzungen dieses Standards erfüllen. Zusätzliche Angaben können erforderlich sein, um die Anforderungen von IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, zu erfüllen, wenn ein Unternehmen:

(a) Personen in Schlüsselpositionen des Managements Kapitalbeteiligungsleistungen gewährt;

(b) Kapitalbeteiligungsleistungen in Form von Instrumenten, die vom Mutterunternehmen ausgegeben werden, gewährt; oder

(c) Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen in Form von Kapitalbeteiligungsplänen eingeht.

152. Solange definitive Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung von Kapitalbeteiligungsplänen fehlen, ist die Angabe des beizulegenden Zeitwerts der von diesen Plänen verwendeten Finanzinstrumente des berichtenden Unternehmens für die Abschlussadressaten sinnvoll. Da jedoch kein Einvernehmen über die sachgerechte Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Aktienoptionen herrscht, verpflichtet dieser Standard ein Unternehmen nicht dazu, deren beizulegenden Zeitwert anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

153. Dieser Abschnitt regelt den Übergang auf diesen Standard im Fall von leistungsorientierten Plänen. Sofern ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal für andere Leistungen an Arbeitnehmer anwendet, findet IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Anwendung.

154. **Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen zum Übergangsstichtag seine Schuld aus leistungsorientierten Plänen festzustellen als:**

(a) **Barwert der Verpflichtung (siehe Paragraph 64) zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung;**

(b) **abzüglich des zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beizulegenden Zeitwerts eines zur unmittelbaren Erfüllung der Verpflichtungen vorhandenen Planvermögens (siehe Paragraphen 102 bis 104);**

(c) **abzüglich eines etwaigen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands, der nach Paragraph 96 in künftigen Perioden zu verrechnen ist.**

▼B

155. **Übersteigt die Schuld zum Übergangsstichtag den Betrag, den das Unternehmen zum selben Zeitpunkt nach seinen zuvor verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ausgewiesen hätte, so muss das Unternehmen ein unwiderrufliches Wahlrecht ausüben, wie es den Mehrbetrag als Teil seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan nach Paragraph 54 erfassen will, und zwar:**

(a) **entweder sofort, gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;**

(b) **oder als Aufwand, der linear über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards verteilt wird. Entscheidet sich ein Unternehmen für (b):**

(i) **gilt die in Paragraph 58(b) beschriebene Begrenzung hinsichtlich der Bewertung eines in der Bilanz erfassten Vermögenswertes;**

(ii) **sind an jedem Bilanzstichtag anzugeben: (1) die Höhe des noch nicht erfassten Mehrbetrags, und (2) die Höhe des in der laufenden Periode erfassten Betrags;**

(iii) **ist die Erfassung späterer versicherungsmathematischer Gewinne (jedoch nicht die von negativem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand) wie folgt zu begrenzen. Ein nach Paragraph 92 und 93 zu erfassender versicherungsmathematischer Gewinn ist nur insoweit zu erfassen, als kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne (vor seiner Erfassung) den noch nicht erfassten Teil des Mehrbetrages aus dem Übergang überschreiten; und**

(iv) **ist der noch nicht erfasste Mehrbetrag aus dem Übergang entsprechend anteilig in die Bestimmung nachfolgender Gewinne oder Verluste aus einer Planabgeltung oder Plankürzung einzubeziehen.**

Unterschreitet die Schuld zum Übergangsstichtag den Betrag, den das Unternehmen zum selben Zeitpunkt nach seinen zuvor verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ausgewiesen hätte, so ist dieser Unterschiedsbetrag sofort gemäß IAS 8 zu erfassen.

156. Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards gehen in die Ermittlung der Auswirkungen aus dem Wechsel der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode alle in früheren Perioden entstandenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste ein, selbst dann, wenn diese innerhalb des „Korridors“ nach Paragraph 92 liegen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 154 bis 156

Zum 31. Dezember 1998 besteht in der Bilanz eines Unternehmens eine Schuld aus Pensionsverpflichtungen in Höhe von 100. Das Unternehmen wendet diesen Standard erstmals zum 1. Januar 1999 an, zu diesem Zeitpunkt beträgt der Barwert der Verpflichtung nach diesem Standard 1 300 und der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 1 000. Am 1. Januar 1993 hatte das Unternehmen seine Pensionszusagen verbessert (Kosten für verfallbare Leistungen 160; durchschnittliche Restdienstzeit bis zur Unverfallbarkeit zu jenem Zeitpunkt: 10 Jahre).

Folgende Auswirkungen ergeben sich aus der erstmaligen Anwendung dieses Standards:

Barwert der Verpflichtung	1 300
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	(1 000)
Abzüglich: nachzuverrechnender, in späteren Perioden zu erfassender Dienstzeitaufwand (160 × 4/10)	(64)
Schuld bei Übergang	236
Bereits erfasste Schuld	100
Anstieg der Schuld	136

Das Unternehmen kann wählen, ob es den Mehrbetrag in Höhe von 136 entweder sofort erfasst oder ihn über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren verteilt. Die einmal getroffene Entscheidung kann nicht revidiert werden. Das Unternehmen passt ebenfalls die Vergleichszahlen (IAS 8, Benchmark-Methode) an oder gibt zusätzliche Proforma-Vergleichszahlen an (IAS 8, Alternativ zulässige Methode), es sei denn, dass dies nicht durchführbar ist.

▼B

Zum 31. Dezember 1999 beträgt der Barwert der Verpflichtung nach diesem Standard 1 400 und der beizulegende Zeitwert des Planvermögens beträgt 1 050. Seit dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards sind kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne von 120 entstanden. Die voraussichtliche durchschnittliche Restdienstzeit der begünstigten Arbeitnehmer war acht Jahre. Das Unternehmen hat beschlossen, die Erfassung aller versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste gemäß Paragraph 93 vorzunehmen.

Die Begrenzung gemäß Paragraph 155(b)(iii) hat folgende Auswirkung.

Kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne	120
Nicht erfasster Teil des Mehrbetrages aus Übergang ($136 \times {}^{4}/_{5}$)	(109)
Maximal zu erfassender Gewinn (Paragraph 155(b)(iii))	11

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

157. **Mit Ausnahme der Paragraphen 159 und 159A ist dieser International Accounting Standard erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Aufwendungen für Altersversorgungsleistungen für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1999 beginnen, hat das Unternehmen die Tatsache anzugeben, dass es diesen Standard an Stelle von IAS 19, Aufwendungen für Altersversorgung, genehmigt 1993, angewendet hat.**

158. Dieser Standard ersetzt den 1993 genehmigten IAS 19, Aufwendungen für Altersversorgung.

159. **Die folgenden Bestimmungen sind erstmals anzuwenden in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres** [1]**:**

(a) **die überarbeitete Definition von Planvermögen in Paragraph 7 und die dazugehörigen Definitionen von Vermögenswerten, die von einem Fonds für langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer gehalten werden, und qualifizierten Versicherungsverträgen; und**

(b) **die Ansatz- und Bewertungskriterien für Erstattungsansprüche in den Paragraphen 104A, 128 und 129 und die dazugehörigen Angaben in den Paragraphen 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) und 120(h)(iii).**

Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.

159A. **Die geänderte Fassung des Paragraphen 58A ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 31. Mai 2002 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden** [1]**. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.**

160. IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, gilt, wenn ein Unternehmen seine Bilanzierungsmethode ändert, um die Änderungen, die in den Paragraphen 159 und 159A genannt sind, zu berücksichtigen. Bei rückwirkender Anwendung dieser Änderungen, wie in IAS 8 von der Benchmark Methode und der alternativ zulässigen Methode gefordert, hat das Unternehmen diese Änderungen so zu erfassen, als wären sie zur selben Zeit wie der Rest dieses Standards erstmalig angewandt worden.

[1] In Übereinstimmung mit der in 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens beziehen sich die Paragraphen 159 und 159A auf Abschlüsse eines Geschäftsjahres. Paragraph 157 bezieht sich auf Abschlüsse einer Berichtsperiode.

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 20

(UMGEGLIEDERT 1994)

Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

Dieser umgegliederte International Accounting Standard ersetzt die vom Board ursprünglich im November 1982 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.

Im Mai 1999 änderte IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, Paragraph 11. 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.

Im Januar 2001 wurde der Paragraph 2 durch IAS 41, Landwirtschaft, geändert. Der geänderte Text ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2003 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Eine SIC Interpretation bezieht sich auf IAS 20:

— SIC-10: Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Anwendungsbereich	1-2
Definitionen	3-6
Zuwendungen der öffentlichen Hand	7-33
Nicht monetäre Zuwendungen der öffentlichen Hand	23
Darstellung von Zuwendungen für Vermögenswerte	24-28
Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen	29-31
Rückzahlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand	32-33
Beihilfen der öffentlichen Hand	34-38
Angaben	39
Übergangsvorschriften	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

1. **Dieser Standard ist auf die Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand sowie auf die Angaben sonstiger Unterstützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand anzuwenden.**

2. Folgende Fragestellungen werden in diesem Standard nicht behandelt:

   (a) die besonderen Probleme, die sich aus der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand in Abschlüssen ergeben, die die Auswirkungen von Preisänderungen berücksichtigen, sowie die Frage, wie sich Zuwendungen der öffentlichen Hand auf zusätzliche Informationen ähnlicher Art auswirken;

   (b) Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich für ein Unternehmen als Vorteile bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auswirken oder die auf der Grundlage der Einkommensteuerschuld bestimmt oder begrenzt werden (wie beispielsweise Steuerstundungen, Investitionsteuergutschriften, erhöhte Abschreibungsmöglichkeiten und ermäßigte Einkommensteuersätze);

   (c) Beteiligungen der öffentlichen Hand an Unternehmen;

▼B

(d) Zuwendungen der öffentlichen Hand, die von IAS 41, Landwirtschaft, abgedeckt werden.

DEFINITIONEN

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

Öffentliche Hand bezieht sich auf Regierungsbehörden, Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob lokal, national oder international.

Beihilfen der öffentlichen Hand sind Maßnahmen der öffentlichen Hand, die dazu bestimmt sind, einem Unternehmen oder einer Reihe von Unternehmen, die bestimmte Kriterien erfüllen, einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil zu gewähren. Beihilfen der öffentlichen Hand im Sinne dieses Standards umfassen keine indirekt bereitgestellten Vorteile auf Grund von Fördermaßnahmen, die auf die allgemeinen Wirtschaftsbedingungen Einfluss nehmen, wie beispielsweise die Bereitstellung von Infrastruktur in Entwicklungsgebieten oder die Auferlegung von Handelsbeschränkungen für Wettbewerber.

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Beihilfen der öffentlichen Hand, die an ein Unternehmen durch Übertragung von Mitteln gewährt werden und die zum Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens dienen. Davon ausgeschlossen sind bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sowie Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können [1]**.**

Zuwendungen für Vermögenswerte sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass ein Unternehmen, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen, langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt. Damit können auch Nebenbedingungen verbunden sein, die die Art oder den Standort der Vermögenswerte oder die Perioden, während derer sie zu erwerben oder zu halten sind, beschränken.

Erfolgsbezogene Zuwendungen sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die sich nicht auf Vermögenswerte beziehen.

Erlassbare Darlehen sind Darlehen, die der Darlehensgeber mit der Zusage gewährt, die Rückzahlung unter bestimmten im Voraus festgelegten Bedingungen zu erlassen.

Der beizulegende Zeitwert ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen einem sachverständigen, vertragswilligen Käufer und einem sachverständigen, vertragswilligen Verkäufer wie unter voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.

4. Beihilfen der öffentlichen Hand sind in vielfacher Weise möglich und variieren sowohl in der Art der gewährten Beihilfe als auch in den Bedingungen, die daran üblicherweise geknüpft sind. Der Zweck einer Beihilfe kann darin bestehen, ein Unternehmen zu ermutigen, eine Tätigkeit aufzunehmen, die es nicht aufgenommen hätte, wenn die Beihilfe nicht gewährt worden wäre.

5. Der Erhalt von Beihilfen der öffentlichen Hand durch ein Unternehmen kann aus zwei Gründen für die Aufstellung des Abschlusses wesentlich sein. Erstens muss bei erfolgter Mittelübertragung eine sachgerechte Behandlung für die Bilanzierung der Übertragung gefunden werden. Zweitens ist die Angabe des Umfanges wünschenswert, in dem das Unternehmen während der Berichtsperiode von derartigen Beihilfen profitiert hat. Dies erleichtert den Vergleich mit Abschlüssen früherer Perioden und mit denen anderer Unternehmen.

6. Die Zuwendungen der öffentlichen Hand werden manchmal anders bezeichnet, beispielsweise als Zuschüsse, Subventionen oder als Prämien.

ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

7. **Eine Erfassung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, einschließlich nicht monetärer Zuwendungen zum beizulegenden**

[1] Siehe auch SIC-10: Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten.

▼B

Zeitwert, erfolgt nur dann, wenn eine angemessene Sicherheit dafür besteht, dass:

(a) **das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird; und dass**

(b) **die Zuwendungen gewährt werden.**

8. Zuwendungen der öffentlichen Hand werden nur erfasst, wenn eine angemessene Sicherheit dafür besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden. Der Zufluss einer Zuwendung liefert für sich allein keinen schlüssigen substanziellen Hinweis dafür, dass die mit der Zuwendung verbundenen Bedingungen erfüllt worden sind oder werden.

9. Die Art, in der eine Zuwendung gewährt wird, berührt die Bilanzierungsmethode, die auf die Zuwendung anzuwenden ist, nicht. Daher macht es bei der Bilanzierung keinen Unterschied, ob die Zuwendung als Zahlung oder als Kürzung einer Verpflichtung gegenüber der öffentlichen Hand empfangen wurde.

10. Ein erlassbares Darlehen der öffentlichen Hand wird als finanzielle Zuwendung behandelt, wenn angemessene Sicherheit dafür besteht, dass das Unternehmen die Bedingungen für den Erlass des Darlehens erfüllen wird.

11. Ist eine Zuwendung bereits erfasst worden, so ist jede damit verbundene Eventualschuld oder Eventualforderung gemäß IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, zu behandeln.

12. **Zuwendungen der öffentlichen Hand sind planmäßig als Ertrag zu erfassen, und zwar im Verlauf der Perioden, die erforderlich sind, um sie mit den entsprechenden Aufwendungen, die sie kompensieren sollen, zu verrechnen. Sie sind dem Eigenkapital nicht unmittelbar zuzuordnen.**

13. Für die Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand existieren zwei grundlegende Methoden: die Methode der Behandlung als Eigenkapital, wonach die finanzielle Zuwendung unmittelbar dem Eigenkapital zugeordnet wird, und die Methode der erfolgswirksamen Behandlung der Zuwendungen, wonach die finanzielle Zuwendung über eine oder mehrere Perioden als Ertrag behandelt wird.

14. Die Verfechter der Behandlung als Eigenkapital argumentieren in folgender Weise:

(a) Zuwendungen der öffentlichen Hand sind eine Finanzierungshilfe, die in der Bilanz auch als solche zu behandeln ist und die nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wird, um mit den Aufwendungen saldiert zu werden, zu deren Finanzierung die Zuwendung gewährt wurde. Da keine Rückzahlung zu erwarten ist, sind sie dem Eigenkapital unmittelbar zuzuordnen; und

(b) es ist unangemessen, die Zuwendungen der öffentlichen Hand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen, da sie nicht verdient worden sind, sondern einen von der öffentlichen Hand gewährten Anreiz darstellen, ohne dass entsprechender Aufwand entsteht.

15. Die Argumente für eine erfolgswirksame Behandlung lauten folgendermaßen:

(a) da finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand nicht von den Anteilseignern zugeführt werden, dürfen sie nicht unmittelbar dem Eigenkapital zugeschrieben werden, sondern sind als Ertrag in der entsprechenden Periode zu erfassen;

(b) Zuwendungen der öffentlichen Hand sind selten unentgeltlich. Das Unternehmen verdient sie durch die Beachtung der Bedingungen und mit der Erfüllung der vorgesehenen Verpflichtungen. Sie sind daher korrespondierend zu den Kosten, die durch die Zuwendung gedeckt werden sollen, als Ertrag zu erfassen; und

(c) da Einkommensteuern und andere Steuern erfolgsmindernd erfasst werden, ist es logisch, auch finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand, die eine Ausdehnung der Steuerpolitik darstellen, in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

16. Für die Methode der erfolgswirksamen Behandlung der Zuwendungen ist es von grundlegender Bedeutung, dass die Zuwendungen der öffentlichen Hand planmäßig und sachgerecht als Ertrag erfasst werden, und zwar im Verlauf der Perioden, die erforderlich sind, um sie mit den entsprechenden Aufwendungen zu verrechnen. Die erfolgswirksame

▼B

Erfassung von Zuwendungen auf der Grundlage ihres Zuflusses steht nicht in Übereinstimmung mit der Grundvoraussetzung der Periodenabgrenzung (siehe IAS 1, Darstellung des Abschlusses), und eine Erfassung als Ertrag bei Zufluss der Zuwendung ist nur zulässig, wenn für die Periodisierung der Zuwendung keine andere Grundlage als die des Zuflusszeitpunktes verfügbar ist.

17. In den meisten Fällen sind die Perioden, über welche die im Zusammenhang mit einer Zuwendung anfallenden Aufwendungen erfasst werden, leicht feststellbar, und daher werden Zuwendungen, die mit bestimmten Aufwendungen zusammenhängen, in der gleichen Periode wie diese als Ertrag erfasst. Entsprechend werden Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte über die Perioden und in dem Verhältnis als Ertrag erfasst, in dem die Abschreibung auf diese Vermögenswerte angesetzt wird.

18. Zuwendungen der öffentlichen Hand, die im Zusammenhang mit nicht abschreibungsfähigen Vermögenswerten gewährt werden, können ebenfalls die Erfüllung bestimmter Verpflichtungen voraussetzen und werden dann als Erträge während der Perioden erfasst, die durch Aufwendungen infolge der Erfüllung der Verpflichtungen belastet werden. Beispielsweise kann eine Zuwendung in Form von Grund und Boden an die Bedingung gebunden sein, auf diesem Grundstück ein Gebäude zu errichten, und es kann angemessen sein, die Zuwendung auf die Lebensdauer des Gebäudes erfolgswirksam zu verteilen.

19. Zuwendungen können auch Teil eines Bündels von Fördermaßnahmen sein, die an eine Reihe von Bedingungen geknüpft sind. In solchen Fällen ist die Feststellung der Bedingungen, die die Aufwendungen der Perioden verursachen, in denen die Zuwendung vereinnahmt wird, sorgfältig durchzuführen. So kann es angemessen sein, einen Teil der Zuwendung auf der einen und einen anderen Teil auf einer anderen Grundlage zu verteilen.

20. **Eine Zuwendung der öffentlichen Hand für bereits angefallene Aufwendungen oder Verluste sowie für Zuwendungen zum Zweck der sofortigen finanziellen Unterstützung ohne zukünftig damit verbundenem Aufwand ist als Ertrag in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht, und zwar als außerordentlicher Posten, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden).**

21. Unter bestimmten Umständen kann eine Zuwendung gewährt werden, um ein Unternehmen sofort finanziell zu unterstützen, ohne dass mit dieser Zuwendung ein Anreiz verbunden wäre, bestimmte Aufwendungen zu tätigen. Derartige Zuwendungen können auf ein einzelnes Unternehmen beschränkt sein und stehen unter Umständen nicht einer ganzen Klasse von Begünstigten zur Verfügung. Diese Umstände können eine Erfassung einer Zuwendung als Ertrag in der Periode erforderlich machen, in der das Unternehmen für eine Zuwendung in Betracht kommt, und zwar als außerordentlicher Posten, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

22. Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann einem Unternehmen zum Ausgleich von Aufwendungen oder Verlusten, die bereits in einer vorangegangenen Berichtsperiode entstanden sind, gewährt werden. Solche Zuwendungen sind als Ertrag in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht, und zwar als außerordentlicher Posten, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

Nicht monetäre Zuwendungen der öffentlichen Hand

23. Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann als ein nicht monetärer Vermögenswert, wie beispielsweise Grund und Boden oder andere Ressourcen, zur Verwertung im Unternehmen übertragen werden. Unter diesen Umständen gilt es als übliches Verfahren, den beizulegenden Zeitwert des nicht monetären Vermögenswertes festzustellen und sowohl die Zuwendung als auch den Vermögenswert zu diesem beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Als Alternative wird manchmal sowohl der Vermögenswert als auch die Zuwendung zu einem Merkposten bzw. zu einem symbolischen Wert angesetzt.

▼B

Darstellung von Zuwendungen für Vermögenswerte

24. **Zuwendungen der öffentlichen Hand für Vermögenswerte, einschließlich nicht monetärer Zuwendungen zum beizulegenden Zeitwert, sind in der Bilanz entweder als passivischer Abgrenzungsposten darzustellen oder bei der Feststellung des Buchwertes des Vermögenswertes abzusetzen.**

25. Die zwei Alternativen der Darstellung von Zuwendungen (oder entsprechende Anteile der Zuwendungen) für Vermögenswerte sind im Abschluss als gleichwertig zu betrachten.

26. Der einen Methode zufolge wird die Zuwendung als passivischer Abgrenzungsposten behandelt, die während der Nutzungsdauer des Vermögenswertes auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage als Ertrag zu erfassen ist.

27. Nach der anderen Methode wird die Zuwendung bei der Feststellung des Buchwertes des Vermögenswertes abgezogen. Die Zuwendung wird mittels eines reduzierten Abschreibungsbetrages über die Lebensdauer des abschreibungsfähigen Vermögenswertes als Ertrag erfasst.

28. Der Erwerb von Vermögenswerten und die damit zusammenhängenden Zuwendungen können im Cashflow eines Unternehmens größere Bewegungen verursachen. Aus diesem Grund und zur Darstellung der Bruttoinvestitionen in Vermögenswerte werden diese Bewegungen oft als gesonderte Posten in der Kapitalflussrechnung angegeben, und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendung von dem entsprechenden Vermögenswert zum Zwecke der Darstellung in der Bilanz abgezogen wird oder nicht.

Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen

29. Zum Teil werden erfolgsbezogene Zuwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Ertrag dargestellt, entweder getrennt oder unter einem Hauptposten, wie beispielsweise sonstige Erträge, oder sie werden von den entsprechenden Aufwendungen abgezogen.

30. Die Befürworter der ersten Methode vertreten die Meinung, dass es unangebracht ist, Ertrags- und Aufwandsposten zu saldieren, und dass die Trennung der Zuwendung von den Aufwendungen den Vergleich mit anderen Aufwendungen, die nicht von einer Zuwendung beeinflusst sind, erleichtert. In Bezug auf die zweite Methode wird der Standpunkt vertreten, dass die Aufwendungen dem Unternehmen nicht entstanden wären, wenn die Zuwendung nicht verfügbar gewesen wäre, und dass die Darstellung der Aufwendungen ohne Saldierung der Zuwendung aus diesem Grund irreführend sein könnte.

31. Beide Vorgehensweisen sind als akzeptable Methoden zur Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen zu betrachten. Die Angabe der Zuwendungen kann für das richtige Verständnis von Abschlüssen notwendig sein. Es ist normalerweise angemessen, die Auswirkung von Zuwendungen auf jeden gesondert darzustellenden Ertrags- oder Aufwandsposten anzugeben.

Rückzahlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

32. **Eine Zuwendung, die rückzahlungspflichtig wird, ist als Berichtigung einer Schätzung zu behandeln (vgl. IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden). Die Rückzahlung einer erfolgsbezogenen Zuwendung ist zunächst mit dem nicht amortisierten, passivischen Abgrenzungsposten aus der Zuwendung zu verrechnen. Soweit die Rückzahlung diesen passivischen Abgrenzungsposten übersteigt oder für den Fall, dass eine solche nicht vorhanden ist, ist die Rückzahlung sofort als Aufwand zu verrechnen. Rückzahlungen von Zuwendungen für Vermögenswerte sind durch Zuschreibung zum Buchwert des Vermögenswertes oder durch Verminderung des passivischen Abgrenzungspostens um den rückzahlungspflichtigen Betrag zu korrigieren. Die kumulative zusätzliche Abschreibung, die bei einem Fehlen der Zuwendung bis zu diesem Zeitpunkt zu erfassen gewesen wäre, ist direkt als Aufwand zu berücksichtigen.**

33. Umstände, die Anlass für eine Rückzahlung von Zuwendungen für Vermögenswerte sind, können es erforderlich machen, eine mögliche Minderung des neuen Buchwertes in Erwägung zu ziehen.

▼B

BEIHILFEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

34. Die Definition der Zuwendungen der öffentlichen Hand in Paragraph 3 schließt bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, aus, dies gilt ebenso für Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können.

35. Beispiele für Beihilfen, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sind die unentgeltliche technische oder Markterschließungs-Beratung und die Bereitstellung von Garantien. Ein Beispiel für eine Beihilfe, die nicht von der normalen Tätigkeit des Unternehmens unterschieden werden kann, ist die staatliche Beschaffungspolitik, die für einen Teil des Umsatzes verantwortlich ist. Das Vorhandensein des Vorteiles mag dabei zwar nicht in Frage gestellt sein, doch jeder Versuch, die betriebliche Tätigkeit von der Beihilfe zu trennen, könnte leicht willkürlich sein.

36. Die Bedeutung des Vorteiles mit Bezug auf die vorgenannten Beispiele kann sich so darstellen, dass Art, Umfang und Laufzeit der Beihilfe anzugeben sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist.

37. Zinslose und niedrig verzinsliche Darlehen sind eine Form von Beihilfen der öffentlichen Hand, der Vorteil wird jedoch nicht durch die Berechnung der Zinsen quantifiziert.

38. Dieser Standard behandelt die Bereitstellung von Infrastruktur durch Verbesserung des allgemeinen Verkehrs- und Kommunikationsnetzes und die Bereitstellung verbesserter Versorgungsanlagen, wie Bewässerung oder Wassernetze, die auf dauernder, unbestimmter Basis zum Vorteil eines ganzen Gemeinwesens verfügbar sind, nicht als Beihilfen der öffentlichen Hand.

ANGABEN

39. **Folgende Angaben sind erforderlich:**

(a) **die auf Zuwendungen der öffentlichen Hand angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode, einschließlich der im Abschluss angewandten Darstellungsmethoden;**

(b) **Art und Umfang der im Abschluss erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand und ein Hinweis auf andere Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, von denen das Unternehmen unmittelbar begünstigt wurde; und**

(c) **unerfüllte Bedingungen und andere Erfolgsunsicherheiten im Zusammenhang mit im Abschluss erfassten Beihilfen der öffentlichen Hand.**

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

40. **Zusätzlich zu den Angaben des Paragraphen 39 sind für Unternehmen, die den Standard erstmals anwenden, folgende Angaben erforderlich:**

(a) **die Angabepflichten zu erfüllen, wo dies angemessen ist; und**

(b) **entweder:**

(i) **seinen Abschluss wegen des Wechsels der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, anzupassen; oder**

(ii) **die Bilanzierungsvorschriften des Standards nur auf solche Zuwendungen oder Teile davon anzuwenden, für die der Anspruch oder die Rückzahlung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Standards entsteht.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

41. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1984 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.**

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 21

Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1-2
Anwendungsbereich	3-7
Definitionen	8-16
Ausführungen zu den Definitionen	9-16
Funktionale Währung	9-14
Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb	15
Monetäre Posten	16
Zusammenfassung des in diesem Standard vorgeschriebenen Ansatzes	17-19
Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen in der funktionalen Währung	20-37
Erstmaliger Ansatz	20-22
Bilanzierung in Folgeperioden	23-26
Ansatz von Umrechnungsdifferenzen	27-34
Wechsel der funktionalen Währung	35-37
Verwendung einer anderen Darstellungswährung als der funktionalen Währung	38-49
Umrechnung in die Darstellungswährung	38-43
Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs	44-47
Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs	48-49
Steuerliche Auswirkungen sämtlicher Umrechnungsdifferenzen	50
Angaben	51-57
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	58-60
Rücknahme anderer Verlautbarungen	61-62

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 21 (überarbeitet 1993) *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Für ein Unternehmen gibt es zwei Möglichkeiten, ausländische Geschäftsbeziehungen einzugehen. Entweder sind dies Geschäftsvorfälle in Fremdwährung, oder es handelt sich um ausländische Geschäftsbetriebe. Außerdem kann ein Unternehmen seinen Abschluss in einer Fremdwährung veröffentlichen. Ziel dieses Standards ist die Regelung, wie Fremdwährungsgeschäfte und ausländische Geschäftsbetriebe in den Abschluss eines Unternehmens einbezogen werden und wie ein Abschluss in eine Darstellungswährung umgerechnet wird.

2. Die grundsätzliche Fragestellung lautet, welche(r) Wechselkurs(e) heranzuziehen sind und wie die Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse im Abschluss zu berücksichtigen sind.

ANWENDUNGSBEREICH

3. ***Dieser Standard ist anzuwenden auf*** (*)***:***

   (a) die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährungen, mit Ausnahme von Geschäftsvorfällen und Salden, die sich auf Derivate beziehen, welche in den Anwendungsbereich von IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** ***fallen;***

(*) Siehe auch SIC-7 Einführung des Euro.

▼M5

(b) die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausländischer Geschäftsbetriebe, die durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des Unternehmens einbezogen sind;

und

(c) die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens in eine Darstellungswährung.

4. IAS 39 findet auf viele Fremdwährungsderivate Anwendung, die folglich aus dem Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen sind. Alle Fremdwährungsderivate, die nicht von IAS 39 abgedeckt werden (z. B. einige Fremdwährungsderivate, die in andere Kontrakte eingebettet sind), fallen dagegen in den Anwendungsbereich dieses Standards. Außerdem ist dieser Standard anzuwenden, wenn ein Unternehmen Beträge im Zusammenhang mit Derivaten von seiner funktionalen Währung in seine Darstellungswährung umrechnet.

5. Dieser Standard gilt nicht für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für Fremdwährungsposten, einschließlich der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb. Für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist IAS 39 maßgeblich.

6. Dieser Standard ist auf die Darstellung des Abschlusses eines Unternehmens in einer Fremdwährung anzuwenden und beschreibt, welche Anforderungen der daraus resultierende Abschluss erfüllen muss, um als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnet werden zu können. Bei Fremdwährungsumrechnungen von Finanzinformationen, die nicht diese Anforderungen erfüllen, legt dieser Standard die anzugebenden Informationen fest.

7. Dieser Standard bezieht sich nicht auf die Darstellung des Cash Flows aus Fremdwährungstransaktionen in einer Kapitalflussrechnung oder der Umrechnung des Cash Flows eines ausländischen Geschäftsbetriebes (siehe dazu den IAS 7 *Kapitalflussrechnungen*).

DEFINITIONEN

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

Der Stichtagskurs ist der Kassakurs einer Währung am Bilanzstichtag.

Eine Umrechnungsdifferenz ist der Unterschiedsbetrag aus der Umrechnung der gleichen Anzahl von Währungseinheiten in eine andere Währung zu unterschiedlichen Wechselkursen.

Der Wechselkurs ist das Umtauschverhältnis zwischen zwei Währungen.

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

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

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 oder in einer anderen Währung ausgeübt wird oder sich auf ein anderes Land oder eine andere Währung als die des berichtenden Unternehmens erstreckt.

Die funktionale Währung ist die Währung des primären Wirtschaftsumfelds, in dem das Unternehmen tätig ist.

Ein Konzern ist ein Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen.

Monetäre Posten sind im Besitz befindliche Währungseinheiten sowie Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen eine feste oder bestimmbare Anzahl von Währungseinheiten erhält oder bezahlen muss.

Eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist die Höhe des Anteils des berichtenden Unternehmens am Nettovermögen dieses Geschäftsbetriebs.

Die Darstellungswährung ist die Währung, in der die Abschlüsse veröffentlicht werden.

Der Kassakurs ist der Wechselkurs bei sofortiger Ausführung.

▼M5

Ausführungen zu den Definitionen

Funktionale Währung

9. Das primäre Wirtschaftsumfeld eines Unternehmens ist normalerweise das Umfeld, in dem es hauptsächlich Zahlungsmittel erwirtschaftet und aufwendet. Bei der Bestimmung seiner funktionalen Währung hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

   (a) die Währung:

      (i) die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen hat (dies ist oftmals die Währung, in der die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen angegeben und abgerechnet werden);

      und

      (ii) des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und Bestimmungen für die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen ausschlaggebend sind.

   (b) die Währung, die den größten Einfluss auf die Lohn-, Material- und sonstigen Kosten für das Anbieten der Waren oder Dienstleistungen hat. (Dies ist häufig die Währung, in der diese Kosten angegeben und abgerechnet werden.)

10. Die folgenden Faktoren können ebenfalls Aufschluss über die funktionale Währung eines Unternehmens geben:

   (a) die Währung, in der Mittel aus Finanzierungstätigkeit (z. B. Ausgabe von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitalinstrumenten) generiert werden.

   (b) die Währung, in der Eingänge aus betrieblicher Tätigkeit normalerweise einbehalten werden.

11. Bei der Bestimmung der funktionalen Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs und der Entscheidung, ob dessen funktionale Währung mit der des berichtenden Unternehmens identisch ist (in diesem Kontext entspricht das berichtende Unternehmen dem Unternehmen, das den ausländischen Geschäftsbetrieb als Tochterunternehmen, Niederlassung, assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture unterhält), werden die folgenden Faktoren herangezogen:

   (a) ob die Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs als erweiterter Bestandteil des berichtenden Unternehmens oder weitgehend unabhängig ausgeübt wird. Ersteres ist beispielsweise der Fall, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ausschließlich vom berichtenden Unternehmen importierte Güter verkauft und die erzielten Einnahmen wieder an dieses zurückleitet. Dagegen ist ein Geschäftsbetrieb als weitgehend unabhängig zu bezeichnen, wenn er überwiegend in seiner Landeswährung Zahlungsmittel und andere monetäre Posten ansammelt, Aufwendungen tätigt, Erträge erwirtschaftet und Fremdkapital aufnimmt.

   (b) ob die Geschäftsvorfälle mit dem berichtenden Unternehmen bezogen auf das Gesamtgeschäftsvolumen des ausländischen Geschäftsbetriebes ein großes oder geringes Gewicht haben.

   (c) ob sich die Cash Flows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs direkt auf die Cash Flows des berichtenden Unternehmens auswirken und jederzeit dorthin zurückgeleitet werden können.

   (d) ob die Cash Flows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs ausreichen, um vorhandene und im Rahmen des normalen Geschäftsgangs erwartete Schuldverpflichtungen zu bedienen, ohne dass hierfür Mittel vom berichtenden Unternehmen bereitgestellt werden.

12. Wenn die obigen Indikatoren gemischt auftreten und die funktionale Währung nicht klar ersichtlich ist, bestimmt die Geschäftsleitung nach eigenem Urteil die funktionale Währung, welche die wirtschaftlichen Auswirkungen der zugrunde liegenden Geschäftsvorgänge, Ereignisse und Umstände am glaubwürdigsten darstellt. Dabei berücksichtigt die Geschäftsleitung vorrangig die in Paragraph 9 genannten primären Faktoren und erst dann die Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11, die als zusätzliche substanzielle Hinweise zur Bestimmung der funktionalen Währung eines Unternehmens dienen sollen.

13. Die funktionale Währung eines Unternehmens spiegelt die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände wider, die für das

▼M5

Unternehmen relevant sind. Daraus folgt, dass eine funktionale Währung nach ihrer Festlegung nur dann geändert wird, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände ebenfalls geändert haben.

14. Handelt es sich bei der funktionalen Währung um die Währung eines Hochinflationslandes, werden die Abschlüsse des Unternehmens gemäß IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationsländern* angepasst. Ein Unternehmen kann eine Anpassung gemäß IAS 29 nicht dadurch umgehen, indem es beispielsweise eine andere funktionale Währung festlegt als die, die nach diesem Standard ermittelt würde (z. B. die funktionale Währung des Mutterunternehmens).

Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

15. Ein Unternehmen kann über monetäre Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber eines ausländischen Geschäftsbetriebs verfügen. Ein Posten, für den die Abwicklung in einem absehbaren Zeitraum weder geplant noch wahrscheinlich ist, stellt im Wesentlichen einen Teil der Nettoinvestition in diesen ausländischen Geschäftsbetrieb dar und wird gemäß den Paragraphen 32 und 33 behandelt. Zu solchen monetären Posten können langfristige Forderungen bzw. Darlehen, nicht jedoch Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gezählt werden.

Monetäre Posten

16. Das wesentliche Merkmal eines monetären Postens besteht in dem Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Bezahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten. Dazu zählen folgende Beispiele: Barauszahlung von Pensionen und anderen Leistungen an Arbeitnehmer; bar zu begleichende Verpflichtungen und Bardividenden, die als Verbindlichkeit erfasst werden. Auch ein Vertrag über den Erhalt (oder die Lieferung) einer variablen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens oder einer variablen Menge von Vermögenswerten, bei denen der zu erhaltende (oder zu bezahlende) beizulegende Zeitwert einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten entspricht, ist als monetärer Posten anzusehen. Im Gegensatz dazu besteht das wesentliche Merkmal eines nicht monetären Postens darin, dass er mit keinem Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Bezahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist. Dazu zählen folgende Beispiele: Vorauszahlungen für Waren und Dienstleistungen (z. B. Mietvorauszahlungen); Geschäfts- oder Firmenwert; immaterielle Vermögenswerte; Vorräte; Sachanlagen sowie Verpflichtungen, die durch nicht monetäre Vermögenswerte erfüllt werden.

ZUSAMMENFASSUNG DES IN DIESEM STANDARD VORGESCHRIEBENEN ANSATZES

17. Bei der Erstellung des Abschlusses legt jedes Unternehmen – unabhängig davon, ob es sich um ein einzelnes Unternehmen, ein Unternehmen mit ausländischem Geschäftsbetrieb (z. B. ein Mutterunternehmen) oder einen ausländischen Geschäftsbetrieb (z. B. ein Tochterunternehmen oder eine Niederlassung) handelt – gemäß Paragraph 9-14 seine funktionale Währung fest. Das Unternehmen rechnet die Fremdwährungsposten in die funktionale Währung um und weist die Auswirkungen einer solchen Umrechnung gemäß den Paragraphen 20-37 und 50 aus.

18. Viele berichtende Unternehmen bestehen aus mehreren Einzelunternehmen (z. B. umfasst eine Unternehmensgruppe ein Mutterunternehmen und ein oder mehrere Tochterunternehmen). Verschiedene Arten von Unternehmen, ob Mitglieder einer Unternehmensgruppe oder sonstige Unternehmen, können Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Joint Ventures haben. Sie können auch Niederlassungen unterhalten. Es ist erforderlich, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jedes einzelnen Unternehmens, das in das berichtende Unternehmen integriert ist, in die Währung umgerechnet wird, in der das berichtende Unternehmen seinen Abschluss veröffentlicht. Dieser Standard gestattet es einem berichtenden Unternehmen, seine Darstellungswährung (oder -währungen) frei zu wählen. Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jedes einzelnen Unternehmens innerhalb des berichtenden Unternehmens, dessen funktionale Währung von der Darstellungswährung abweicht, ist gemäß den Paragraphen 38-50 umzurechnen.

19. Dieser Standard gestattet es auch einzelnen Unternehmen, die Abschlüsse erstellen, oder Unternehmen, die separate Einzelabschlüsse nach IFRS gemäß IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* erstellen, ihre Abschlüsse in jeder beliebigen Währung (oder Währungen)

▼M5

zu veröffentlichen. Weicht die Darstellungswährung eines Unternehmens von seiner funktionalen Währung ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ebenfalls gemäß den Paragraphen 38-50 in die Darstellungswährung umzurechnen.

BILANZIERUNG VON FREMDWÄHRUNGSTRANSAKTIONEN IN DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG

Erstmaliger Ansatz

20. Eine Fremdwährungstransaktion ist ein Geschäftsvorfall, dessen Wert in einer Fremdwährung angegeben ist oder der die Erfüllung in einer Fremdwährung erfordert, einschließlich Geschäftsvorfällen, die auftreten, wenn ein Unternehmen:

(a) Waren oder Dienstleistungen kauft oder verkauft, deren Preise in einer Fremdwährung angegeben sind;

(b) Mittel aufnimmt oder verleiht, wobei der Wert der Verbindlichkeiten oder Forderungen in einer Fremdwährung angegeben ist;

oder

(c) auf sonstige Weise Vermögenswerte erwirbt oder veräußert oder Schulden eingeht oder begleicht, deren Wert in einer Fremdwährung angegeben ist.

21. ***Die Fremdwährungstransaktion ist erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird.***

22. Der Tag des Geschäftsvorfalls ist der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den International Financial Reporting Standards ansetzbar ist. Aus praktischen Erwägungen wird häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den aktuellen Kurs am Tag des 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 unangemessen.

Bilanzierung in Folgeperioden

23. ***Zu jedem Bilanzstichtag:***

(a) Monetäre Posten in einer Fremdwährung sind unter Verwendung des Stichtagskurses umzurechnen;

(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 am Tag der Ermittlung des Wertes gültig war.

24. Der Buchwert eines Postens wird in Verbindung mit anderen einschlägigen Standards ermittelt. Beispielsweise können Sachanlagen zum beizulegenden Zeitwert oder zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IAS 16 *Sachanlagen* bewertet werden. Unabhängig davon, ob der, Buchwert zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert bestimmt wird, hat bei einer Ermittlung dieses Wertes in einer Fremdwährung eine Umrechnung in die funktionale Währung gemäß diesem Standard zu erfolgen.

25. Der Buchwert einiger Posten wird durch den Vergleich von zwei oder mehr Beträgen ermittelt. Beispielsweise entspricht der Buchwert von Vorräten gemäß IAS 2 *Vorräte* dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert. Auf ähnliche Weise wird gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* der Buchwert eines Vermögenswertes, bei dem ein Anhaltspunkt auf Wertminderung vorliegt, zu dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert vor einer Erfassung des möglichen Wertminderungsaufwands und seinem erzielbaren Betrag angesetzt. Handelt es sich dabei um einen nicht monetären Vermögenswert, der in einer Fremdwährung bewertet wird, ergibt sich der Buchwert aus einem Vergleich zwischen:

(a) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder gegebenenfalls dem Buchwert, die bzw. der mit dem Wechselkurs am Tag der Ermittlung

▼M5

dieses Wertes umgerechnet wird (d. h. zum Kurs am Tag des Geschäftsvorfalls bei einem Posten, der zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wird);

und

(b) dem Nettoveräußerungswert oder gegebenenfalls dem erzielbaren Betrag, der mit dem Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Wertes umgerechnet wird (d. h. zum Stichtagskurs am Bilanzstichtag).

Dieser Vergleich kann dazu führen, dass ein Wertminderungsaufwand in der funktionalen Währung, jedoch nicht in der Fremdwährung erfasst wird oder umgekehrt.

26. Sind mehrere Wechselkurse verfügbar, wird der Kurs verwendet, zu dem die zukünftigen Cash Flows, die durch den Geschäftsvorfall oder Saldo dargestellt werden, hätten abgerechnet werden können, wenn sie am Bewertungsstichtag stattgefunden hätten. Sollte der Umtausch zwischen zwei Währungen vorübergehend ausgesetzt sein, ist der erste darauf folgende Kurs zu verwenden, zu dem ein Umtausch wieder möglich war.

Ansatz von Umrechnungsdifferenzen

27. Wie in Paragraph 3 angemerkt, werden Sicherungsgeschäfte für Fremdwährungsposten gemäß IAS 39 bilanziert. Bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist ein Unternehmen verpflichtet, einige Umrechnungsdiefferenzen anders zu behandeln, als es den Bestimmungen dieses Standards entspricht. Beispielsweise sind Umrechnungsdifferenzen bei monetären Posten, die als Sicherungsinstrumente zum Zwecke der Absicherung des Cash Flows eingesetzt werden, für die Dauer der Wirksamkeit des Sicherungsgeschäfts zunächst im Eigenkapital zu erfassen.

28. ***Umrechnungsdifferenzen, die sich aus dem Umstand ergeben, dass monetäre Posten zu einem anderen Kurs abgewickelt oder umgerechnet werden als dem, zu dem sie bei der erstmaligen Erfassung während der Berichtsperiode oder in früheren Abschlüssen umgerechnet wurden, sind mit Ausnahme der in Paragraph 32 beschriebenen Fälle im Ergebnis der Berichtsperiode zu erfassen, in der diese Differenzen entstehen.***

29. Eine Umrechnungsdifferenz ergibt sich, wenn bei monetären Posten aus einer Fremdwährungstransaktion am Tag des Geschäftsvorfalls und am Tag der Abwicklung unterschiedliche Wechselkurse bestehen. Erfolgt die Abwicklung des Geschäftsvorfalls innerhalb der gleichen 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 dazwischen liegenden Periode bis zur Periode, in welcher der Ausgleich erfolgt, erfasst wird, durch die Änderungen der Wechselkurse während der Periode bestimmt.

30. ***Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten direkt im Eigenkapital erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls direkt im Eigenkapital zu erfassen. Umgekehrt gilt: Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten im Ergebnis erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls im Ergebnis zu erfassen.***

31. Andere Standards schreiben die Erfassung von Gewinnen und Verlusten direkt im Eigenkapital vor. Beispielsweise besteht nach IAS 16 die Verpflichtung, einige Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von Sachanlagen direkt im Eigenkapital zu erfassen. Wird ein solcher Vermögenswert in einer Fremdwährung bewertet, ist der neubewertete Betrag gemäß Paragraph 23(c) zu dem Kurs am Tag der Wertermittlung umzurechnen, was zu einer Umrechnungsdifferenz führt, die ebenfalls im Eigenkapital zu erfassen ist.

32. ***Umrechnungsdifferenzen aus einem monetären Posten, der Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist (siehe Paragraph 15), sind im separaten Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens nach IFRS oder gegebenenfalls im Einzelabschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs im Ergebnis zu erfassen. In dem Abschluss, der den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen enthält (z. B. dem Konzernabschluss, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ein Tochterunternehmen ist), werden solche Umrechnungsdifferenzen zunächst als separater Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt und bei einer Veräußerung der Nettoinvestition gemäß Paragraph 48 im Ergebnis erfasst.***

33. Wenn ein monetärer Posten Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist und in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben wird,

▼M5

ergeben sich in den Einzelabschlüssen des ausländischen Geschäftsbetriebs Umrechungsdifferenzen gemäß Paragraph 28. Ebenso entsteht im separaten Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens nach IFRS eine Umrechnungsdifferenz gemäß Paragraph 28, wenn ein solcher Posten in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben wird. Derartige Umrechnungsdifferenzen werden in Abschlüssen, die den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen enthalten (d. h. Abschlüssen, in denen der ausländische Geschäftsbetrieb konsolidiert, quotenkonsolidiert oder nach der Equity-Methode bilanziert wird), als separater Bestandteil des Eigenkapitals umgegliedert. Ein monetärer Posten, der Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb darstellt, kann jedoch auch in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben sein. Die Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Umrechnung des monetären Postens in die funktionalen Währungen des berichtenden Unternehmens oder des ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben, werden in den Abschlüssen, die den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen umfassen, nicht als separater Bestandteil des Eigenkapitals umgegliedert (d. h. sie werden weiterhin im Ergebnis erfasst).

34. Führt ein Unternehmen seine Bücher und Aufzeichnungen in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung, sind bei der Erstellung seines Abschlusses alle Beträge gemäß den Paragraphen 20-26 in die funktionale Währung umzurechnen. Daraus ergeben sich die gleichen Beträge in der funktionalen Währung, als wenn die Posten ursprünglich in der funktionalen Währung erfasst worden wären. Beispielsweise werden monetäre Posten zum Stichtagskurs und nicht monetäre Posten, die zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalls, der zu ihrer Erfassung geführt hat, in die funktionale Währung umgerechnet.

Wechsel der funktionalen Währung

35. ***Bei einem Wechsel der funktionalen Währung hat das Unternehmen die für die neue funktionale Währung geltenden Umrechnungsverfahren prospektiv ab dem Zeitpunkt des Wechsels anzuwenden.***

36. Wie in Paragraph 13 erwähnt, spiegelt die funktionale Währung eines Unternehmens die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände wider, die für das Unternehmen relevant sind. Daraus folgt, dass eine funktionale Währung nach ihrer Festlegung nur dann geändert werden kann, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände ebenfalls geändert haben. Ein Wechsel der funktionalen Währung kann beispielsweise dann angebracht sein, wenn sich die Währung ändert, die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens hat.

37. Die Auswirkungen eines Wechsels der funktionalen Währung werden prospektiv bilanziert. Das bedeutet, dass ein Unternehmen alle Posten zum Kurs am Tag des Wechsels in die neue funktionale Währung umrechnet. Die daraus resultierenden umgerechneten Beträge der nicht monetären Vermögenswerte werden als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Posten behandelt. Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Umrechnung eines bisher gemäß den Paragraphen 32 und 39(c) als Eigenkapital klassifizierten ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben, werden erst bei dessen Veräußerung im Ergebnis erfasst.

VERWENDUNG EINER ANDEREN DARSTELLUNGSWÄHRUNG ALS DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG

Umrechnung in die Darstellungswährung

38. Ein Unternehmen kann seinen Abschluss in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) veröffentlichen. Weicht die Darstellungswährung von der funktionalen Währung des Unternehmens ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in die Darstellungswährung umzurechnen. Beispielsweise würde eine Unternehmensgruppe, die aus mehreren Einzelunternehmen mit verschiedenen funktionalen Währungen besteht, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einzelnen Unternehmen in einer gemeinsamen Währung ausdrücken, so dass ein Konzernabschluss aufgestellt werden kann.

39. ***Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung keine Währung eines Hochinflationslandes ist, wird unter Anwendung der folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:***

▼M5

(a) Vermögenswerte und Schulden für alle dargestellten Bilanzen (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der jeweiligen Bilanz umzurechnen;

(b) Erträge und Aufwendungen für alle Gewinn- und Verlustrechnungen (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalls umzurechnen;

und

(c) alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind als separater Bestandteil des Eigenkapitals anzusetzen.

40. Aus praktischen Erwägungen wird zur Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den Umrechnungskurs am Tag des Geschäftsvorfalls darstellt, beispielsweise der Durchschnittskurs einer Periode. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum unangemessen.

41. Die in Paragraph 39(c) genannten Umrechnungsdifferenzen ergeben sich aus:

(a) der Umrechnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Wechselkursen an den Tagen der Geschäftsvorfälle und der Vermögenswerte und Schulden zum Stichtagskurs. Solche Umrechnungsdifferenzen entstehen sowohl bei Ertrags- und Aufwandsposten, die im Ergebnis erfasst werden, als auch solchen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden.

(b) der Umrechnung des Eröffnungswertes des Reinvermögens zu einem Stichtagskurs, der vom vorherigen Stichtagskurs abweicht.

Diese Umrechnungsdifferenzen werden nicht im Ergebnis erfasst, weil die Änderungen in den Wechselkursen nur einen geringen oder überhaupt keinen direkten Einfluss auf den gegenwärtigen und künftigen operativen Cash Flow haben. Beziehen sich die Umrechnungsdifferenzen auf einen ausländischen Geschäftsbetrieb, der konsolidiert wird, jedoch nicht vollständig im Besitz des Mutterunternehmens steht, so sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die aus Minderheitsanteilen stammen und diesen zuzurechnen sind, diesem Minderheitenanteil zuzuweisen und als Teil der Minderheiten in der Konzernbilanz anzusetzen.

42. ***Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationslandes ist, wird unter Anwendung der folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:***

(a) alle Beträge (d. h. Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalposten, Erträge und Aufwendungen, einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der letzten Bilanz umzurechnen, mit folgender Ausnahme:

(b) bei der Umrechnung von Beträgen in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes sind als Vergleichswerte die Beträge heranzuziehen, die im betreffenden Vorjahresabschluss als Beträge des aktuellen Jahres ausgewiesen wurden (d. h. es erfolgt keine Anpassung zur Berücksichtigung späterer Preisänderungen oder späterer Änderungen der Wechselkurse).

43. ***Handelt es sich bei der funktionalen Währung eines Unternehmens um die Währung eines Hochinflationslandes, hat das Unternehmen seinen Abschluss gemäß IAS 29*** **Rechnungslegung in Hochinflationsländern** ***anzupassen, bevor es die in Paragraph 42 genannte Umrechnungsmethode anwendet. Davon ausgenommen sind Vergleichsbeträge, die in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes umgerechnet werden (siehe Paragraph 42(b)). Wenn ein bisheriges Hochinflationsland nicht mehr als solches eingestuft wird und das Unternehmen seinen Abschluss nicht mehr gemäß IAS 29 anpasst, sind als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Umrechnung in die Darstellungswährung die an das Preisniveau angepassten Beträge maßgeblich, die zu dem Zeitpunkt galten, an dem das Unternehmen mit der Anpassung seines Abschlusses aufgehört hat.***

Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs

44. Die Paragraphen 45-47 finden zusätzlich zu den Paragraphen 38-43 Anwendung, wenn die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in eine Darstellungswährung umgerechnet wird, damit der ausländische Geschäftsbetrieb durch Vollkonsolidierung,

▼M5

Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des berichtenden Unternehmens einbezogen werden kann.

45. Die Einbeziehung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in den Abschluss des berichtenden Unternehmens folgt den üblichen Konsolidierungsverfahren. Dazu zählen etwa die Eliminierung von konzerninternen Salden und Transaktionen mit einem Tochterunternehmen (siehe IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* und IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*). Ein konzerninterner monetärer Vermögenswert (oder eine konzerninterne monetäre Schuld), ob kurzfristig oder langfristig, darf jedoch nur dann mit einem entsprechenden konzerninternen Vermögenswert (oder einer konzerninternen Schuld) verrechnet werden, wenn das Ergebnis von Währungsschwankungen im Konzernabschluss ausgewiesen wird. Dies ist deshalb der Fall, weil der monetäre Posten eine Verpflichtung darstellt, eine Währung in eine andere umzuwandeln, und das berichtende Unternehmen einen Gewinn oder Verlust aus Währungsschwankungen zu verzeichnen hat. Demgemäß wird eine derartige Umrechnungsdifferenz im Konzernabschluss des berichtenden Unternehmens weiter im Ergebnis erfasst, es sei denn, sie stammt aus Umständen, die in Paragraph 32 beschrieben wurden. In diesen Fällen wird sie bis zur Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs als Eigenkapital klassifiziert.

46. Wird der Abschluss eines ausländischen Geschäftsbetriebs zu einem anderen Stichtag als dem Stichtag des berichtenden Unternehmens aufgestellt, so erstellt dieser ausländische Geschäftsbetrieb häufig einen zusätzlichen Abschluss auf den Stichtag des berichtenden Unternehmens. Erfolgt dies nicht, so kann gemäß IAS 27 ein abweichender Abschlussstichtag verwendet werden, sofern die Unterschied nicht größer als drei Monate ist und Berichtigungen für die Auswirkungen aller bedeutenden Geschäftsvorfälle oder Ereignisse vorgenommen werden, die zwischen den abweichenden Stichtagen eingetreten sind. In einem solchen Fall werden die Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zum Wechselkurs am Bilanzstichtag des ausländischen Geschäftsbetriebs umgerechnet. Treten bis zum Bilanzstichtag des berichtenden Unternehmens erhebliche Wechselkursänderungen ein, so werden Anpassungen gemäß IAS 27 vorgenommen. Der gleiche Ansatz gilt für die Anwendung der Equity-Methode auf assoziierte Unternehmen und Joint Ventures und die Quotenkonsolidierung von Joint Ventures gemäß IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31.

47. ***Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und jegliche am beizulegenden Zeitwert ausgerichtete Anpassungen der Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die aus dem Erwerb dieses ausländischen Geschäftsbetriebs stammen, sind als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zu behandeln. Sie werden daher in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben und sind gemäß den Paragraphen 39 und 42 zum Stichtagskurs umzurechnen.***

Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs

48. ***Beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind die kumulativen Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt als separater Bestandteil des Eigenkapitals abgegrenzt wurden und die sich auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb beziehen, im Ergebnis der gleichen Periode zu erfassen, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird.***

49. Ein Unternehmen kann seine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb durch Verkauf, Liquidation, Kapitalrückzahlung oder Betriebsaufgabe, vollständig oder als Teil dieses Geschäftsbetriebs, abgeben. Die Zahlung einer Dividende ist nur dann als teilweiser Abgang eines Geschäftsbetriebs zu betrachten, wenn die Dividende eine Rückzahlung der Finanzinvestition darstellt, was beispielsweise dann der Fall ist, wenn die Dividende aus Gewinnen vor dem Unternehmenserwerb gezahlt wird. Im Fall eines teilweisen Abganges wird nur der entsprechende Anteil der damit verbundenen kumulierten Umrechnungsdifferenz als Gewinn oder Verlust einbezogen. Eine außerplanmäßige Abschreibung des Buchwertes eines ausländischen Geschäftsbetriebs ist nicht als teilweiser Abgang zu betrachten. Entsprechend wird auch kein Teil der abgegrenzten Umrechnungsgewinne oder -verluste zum Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung im Ergebnis erfasst.

▼M5

STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN SÄMTLICHER UMRECHNUNGSDIFFERENZEN

50. Gewinne und Verluste aus Fremdwährungstransaktionen sowie Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens (einschließlich eines ausländischen Geschäftsbetriebs) können steuerliche Auswirkungen haben, die gemäß IAS 12 *Ertragssteuern* bilanziert werden.

ANGABEN

51. ***Die Bestimmungen hinsichtlich der funktionalen Währung in den Paragraphen 53 und 55-57 beziehen sich im Falle einer Unternehmensgruppe auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens.***

52. ***Folgende Angaben sind erforderlich:***

    (a) der Betrag der Umrechnungsdifferenzen, die im Ergebnis erfasst wurden. Davon ausgenommen sind Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die gemäß IAS 39 über das Ergebnis zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

    (b) der Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der als separater Posten in das Eigenkapital eingestellt wurde, und eine Überleitungsrechnung des Betrages solcher Umrechnungsdifferenzen zum Beginn und am Ende der Berichtsperiode.

53. ***Wenn die Darstellungswährung nicht der funktionalen Währung entspricht, ist dieser Umstand zusammen mit der Nennung der funktionalen Währung und einer Begründung für die Verwendung einer abweichenden Währung anzugeben.***

54. ***Bei einem Wechsel der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder eines wesentlichen ausländischen Geschäftsbetriebs sind dieser Umstand und die Gründe anzugeben, die zur Umstellung der funktionalen Währung geführt haben.***

55. ***Veröffentlicht ein Unternehmen seinen Abschluss in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung, darf es den Abschluss nur dann als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnen, wenn er sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation dieser Standards, einschließlich die in den Paragraphen 39 und 42 dargelegte Umrechnungsmethode, erfüllt.***

56. Ein Unternehmen stellt seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen manchmal in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, ohne die Anforderungen von Paragraph 55 zu erfüllen. Beispielsweise kommt es vor, dass ein Unternehmen nur ausgewählte Posten seines Abschlusses in eine andere Währung umrechnet. In anderen Fällen rechnet ein Unternehmen, dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, seinen Abschluss in eine andere Währung um, indem es für alle Posten den letzten Stichtagskurs verwendet. Derartige Umrechnungen entsprechen nicht den International Financial Reporting Standards und den in Paragraph 57 genannten erforderlichen Angaben.

57. ***Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung oder seiner Darstellungswährung dar und werden die Anforderungen von Paragraph 55 nicht erfüllt, so hat das Unternehmen:***

    (a) die Informationen deutlich als zusätzliche Informationen zu kennzeichnen, um sie von den Informationen zu unterscheiden, die mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmen;

    (b) die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden;

    und

    (c) die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

58. ***Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen***

▼M5

diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

59. ***Ein Unternehmen hat Paragraph 47 prospektiv auf alle Erwerbe anzuwenden, die nach Beginn der Berichtsperiode, in der dieser Standard erstmalig angewendet wird, stattfinden. Eine retrospektive Anwendung des Paragraphen 47 auf frühere Erwerbe ist zulässig. Beim Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs, der prospektiv behandelt wird, jedoch vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards stattgefunden hat, braucht das Unternehmen keine Anpassung der Vorjahre vorzunehmen und kann daher, sofern angemessen, den Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit diesem Erwerb als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die mit dem Wechselkurs zum Zeitpunkt des Erwerbs umgerechnet werden.***

60. ***Alle anderen Änderungen, die sich aus der Anwendung dieses Standards ergeben, sind gemäß den Bestimmungen von IAS 8*** **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** ***zu bilanzieren.***

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

61. Dieser Standard ersetzt IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* (überarbeitet 1993).

62. Dieser Standard ersetzt folgende Interpretationen:

(a) SIC-11 *Fremdwährung – Aktivierung von Verlusten aus erheblichen Währungsabwertungen*;

(b) SIC-19 *Berichtswährung – Bewertung und Darstellung von Abschlüssen* gemäß IAS 21 und IAS 29

und

(c) SIC-30 *Berichtswährung – Umrechung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung*.

▼M5

ANHANG

Änderungen anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. In IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* werden die Paragraphen 25 und 26 wie folgt geändert:

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

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

A2. IAS 12 *Ertragssteuern* wird wie folgt geändert:

Paragraph 1 der Einführung (jetzt Paragraph IN2) wird wie folgt geändert:

IN2. …

Außerdem gibt es einige temporäre Differenzen, die keine zeitlichen Ergebnisunterschiede darstellen, beispielsweise solche temporären Differenzen, die auftreten, wenn:

(a) die Bewertung der nicht monetären Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens in seiner funktionalen Währung erfolgt, das zu versteuernde Einkommen bzw. der steuerliche Verlust (und damit der Steuerwert der nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) jedoch in einer anderen Währung ermittelt wird;

(b) …

Die Paragraphen 41 und 62 werden wie folgt geändert:

41. Ein Unternehmen weist die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden in seiner funktionalen Währung aus (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*). Wird das zu versteuernde Ergebnis oder der steuerliche Verlust (und somit der Steuerwert seiner nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) des ausländischen Geschäftsbetriebes in der Fremdwährung ausgedrückt, so haben Änderungen der Wechselkurse temporäre Differenzen zur Folge, woraus sich eine latente Steuerschuld oder (unter Beachtung des Paragraphen 24) ein latenter Steueranspruch ergibt. Die sich ergebende latente Steuer wird im Ergebnis erfolgswirksam erfasst (siehe Paragraph 58).

62. Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:

…

(c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*);

und

…

A3. IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationsländern* wird wie folgt geändert:

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

1. ***Dieser Standard ist auf den separaten Einzelabschluss nach IFRS einschließlich des Konzernabschlusses eines Unternehmens anzuwenden, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationslandes ist.***

Paragraph 8 wird wie folgt geändert:

8. ***Der Abschluss eines Unternehmens, dessen funktionale Währung der Währung eines Hochinflationslandes entspricht, ist unabhängig davon, ob er auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und***

▼M5

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. Für die Veröffentlichung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42(b) und 43 des IAS 21*** **Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse** ***(überarbeitet 2003) maßgeblich.***

Paragraph 17 wird wie folgt geändert:

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 funktionalen Währung gegenüber einer relativ stabilen Fremdwährung basiert.

Paragraph 23 wird gestrichen.

Paragraph 31 wird wie folgt geändert:

31. Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten wird gemäß den Paragraphen 27 und 28 bilanziert.

Paragraph 34 wird wie folgt geändert:

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. Für die Veröffentlichung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42(b) und 43 des IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* (überarbeitet 2003) maßgeblich.

Paragraph 39 wird wie folgt geändert:

39. ***Die folgenden Angaben sind erforderlich:***

(a) die Tatsache, dass der Abschluss und die Vergleichszahlen für die vorherigen Perioden auf Grund von Änderungen der allgemeinen Kaufkraft in der funktionalen Währung angepasst wurden und daher in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit angegeben sind;

…

A4. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A5. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A6. In IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* wird Paragraph 107 wie folgt geändert:

107. ***In den Abschlüssen sind für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte folgende Angaben zu machen, wobei zwischen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten und sonstigen immateriellen Vermögenswerten unterschieden wird:***

…

(e) eine Überleitung des Buchwertes zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe von:

…

(vii) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

und

…

A7. In IAS 41 *Landwirtschaft* wird Paragraph 50 wie folgt geändert:

50. ***Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung der Änderungen des Buchwertes der biologischen Vermögenswerte zwischen dem***

▼M5

Beginn und dem Ende der Berichtsperiode anzugeben. Die Überleitungsrechnung hat zu enthalten:

…

(f) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

und

…

A8. SIC-7 *Einführung des Euro* wird wie folgt geändert:

Paragraph 4 wird wie folgt geändert:

4. Das heißt im Besonderen, dass:

(a) monetäre Vermögenswerte und Schulden in Fremdwährung aus Transaktionen weiterhin zum Stichtagskurs in die funktionale Währung umzurechnen sind. Etwaige sich ergebende Umrechnungsdifferenzen sind sofort als Ertrag oder als Aufwand zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen weiterhin seine bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung anzuwenden hat, die aus der Absicherung des Währungsrisikos einer vorgesehenen Transaktion entstehen.

(b) kumulierte Umrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe weiterhin als Eigenkapital zu klassifizieren sind und nur bei der Veräußerung der Nettoinvestitionen in den ausländischen Geschäftsbetrieb im Ergebnis zu erfassen sind.

…

Der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 1. Juni 1998 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Bestimmungen des IAS 8 vorzunehmen.

A9. IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird wie folgt geändert:

In Anhang B werden die Paragraphen B1A und B1B hinzugefügt.

B1A Ein Unternehmen braucht IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* nicht retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert anzuwenden, die sich aus Unternehmenszusammenschlüssen ergeben, die vor dem Zeitpunkt der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben. Wendet ein Unternehmen IAS 21 retrospektiv auf derartige Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert an, sind diese als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens zu behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die mit dem nach den bisherigen Rechnungslegungsstandards anzuwendenden Wechselkurs umgerechnet werden.

B1B Ein Unternehmen kann den IAS 21 retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- oder Firmenwert anwenden im Zusammenhang mit:

(a) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die vor dem Tag der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben;

oder

(b) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die das Unternehmen zur Erfüllung von IAS 22 gemäß Paragraph B1 oben anpassen möchte.

▼M3

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 3

Unternehmenszusammenschlüsse

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-13
Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses	4-9
Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung	10-13
Bilanzierungsmethode	14-15
Anwendung der Erwerbsmethode	16-65
Identifizierung des Erwerbers	17-23
Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses	24-35
Anpassungen der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses abhängig von künftigen Ereignissen	32-35
Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualschulden	36-60
Identifizierbare Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens	41-44
Immaterielle Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens	45-46
Eventualschulden des erworbenen Unternehmens	47-50
Geschäfts- oder Firmenwert	51-55
Überschuss des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten	56-57
Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss	58-60
Provisorische Feststellung der erstmaligen Bilanzierung	61-65
Anpassungen nach der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung	63-64
Ansatz latenter Steueransprüche nach Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung	65
Angaben	66-77
Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens	78-85
Zuvor angesetzter Geschäfts- oder Firmenwert	79-80
Zuvor angesetzter negativer Geschäfts- oder Firmenwert	81
Zuvor angesetzte immaterielle Vermögenswerte	82
Nach der Equity-Methode bilanzierte Anteile	83-84
Begrenzte rückwirkende Anwendung	85
Rücknahme anderer Verlautbarungen	86-87

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Rechnungslegung eines Unternehmens bei einem *Unternehmenszusammenschluss* darzulegen. Es wird insbesondere festgelegt, dass alle Unternehmenszusammenschlüsse unter Anwendung der Erwerbsmethode zu bilanzieren sind. Der Erwerber setzt daher *zum Erwerbszeitpunkt* die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und *Eventualschulden* des erworbenen Unternehmens zu ihren *beizulegenden Zeitwerten* an sowie auch den *Geschäfts- oder Firmenwert*, der danach nicht planmäßig abgeschrieben, vielmehr auf Wertminderung überprüft wird.

▼M3

ANWENDUNGSBEREICH

2. Für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen müssen die Unternehmen den vorliegenden IFRS anwenden außer in den in Paragraph 3 beschriebenen Fällen.

3. Dieser IFRS ist nicht anwendbar auf:

   (a) Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen separate Unternehmen oder *Geschäftsbetriebe* zusammengeführt werden, um ein *Joint Venture* zu gründen.

   (b) Unternehmenszusammenschlüsse, an denen Unternehmen oder Geschäftsbetriebe unter gemeinsamer Beherrschung beteiligt sind.

   (c) Unternehmenszusammenschlüsse, an denen zwei oder mehrere *Gegenseitigkeitsunternehmen* beteiligt sind.

   (d) Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen separate Unternehmen oder Geschäftsbetriebe zusammengeführt werden, um nur rein vertraglich ein *Bericht erstattendes Unternehmen* zu gründen, ohne Anteilsrechte zu erhalten (z.B. Zusammenschlüsse, bei denen separate Unternehmen nur vertraglich zusammengeführt werden, um ein an zwei Börsen notiertes Unternehmen zu gründen).

Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses

4. Ein Unternehmenszusammenschluss ist die Zusammenführung von separaten Unternehmen oder Geschäftsbetrieben in ein Bericht erstattendes Unternehmen. Das Ergebnis fast aller Unternehmenszusammenschlüsse ist, dass ein Unternehmen, der Erwerber, die *Beherrschung* über ein oder mehrere andere Unternehmen, das erworbene Unternehmen, übernimmt. Übernimmt ein Unternehmen die Beherrschung über ein oder mehrere Unternehmen, die keine Geschäftsbetriebe darstellen, handelt es sich bei der Zusammenführung dieser Art von Unternehmen nicht um einen Unternehmenszusammenschluss. Erwirbt ein Unternehmen eine Gruppe von Vermögenswerten oder Nettovermögen, die kein Unternehmen bildet, hat sie die Anschaffungskosten zwischen den einzelnen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden der Gruppe auf der Grundlage ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte zum Erwerbszeitpunkt aufzuteilen.

5. Ein Unternehmenszusammenschluss kann auf unterschiedliche Arten auf Grund rechtlicher, steuerlicher oder anderer Motive vorgenommen werden. Dabei kann es zum Erwerb des Eigenkapitals eines Unternehmens durch ein anderes Unternehmen, zum Erwerb des gesamten Nettovermögens eines anderen Unternehmens, zur Übernahme der Schulden eines andern Unternehmens oder zum Erwerb von Teilen des Nettovermögens eines anderen Unternehmens, die zusammen eine oder mehrere Geschäftsbetriebe bilden, kommen. Ein Unternehmenszusammenschluss kann durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, die Übertragung von Zahlungsmitteln, Zahlungsmitteläquivalenten oder anderen Vermögenswerten oder eine Kombination der Vorgenannten erfolgen. Die Transaktion kann zwischen den Anteilseignern der sich zusammenschließenden Unternehmen oder zwischen einem Unternehmen und den Anteilseignern eines anderen Unternehmens abgewickelt werden. Der Zusammenschluss kann zur Gründung eines neuen Unternehmens, das die Beherrschung über die sich zusammenschließenden Unternehmen oder das übertragene Nettovermögen erlangt, oder zur Restrukturierung von einem oder mehreren der sich zusammenschließenden Unternehmen führen.

6. Beim Unternehmenserwerb kann es zu einer Mutter-Tochter-Beziehung kommen, in der das erwerbende Unternehmen das *Mutterunternehmen* und das erworbene Unternehmen ein *Tochterunternehmen* des Erwerbers ist. Unter solchen Bedingungen hat der Erwerber diesen IFRS in seinem Konzernabschluss anzuwenden. Das Mutterunternehmen nimmt seinen Anteil am erworbenen Unternehmen als Anteil an einem Tochterunternehmen in jedem von ihm veröffentlichten separatem Einzelabschluss auf (siehe IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS*).

7. Ein Unternehmenszusammenschluss kann den Erwerb des Nettovermögens, inklusive eines Geschäfts- oder Firmenwertes, eines anderen Unternehmens umfassen, ohne dass das Eigenkapital des anderen Unternehmens erworben wird. Ein solcher Zusammenschluss führt nicht zu einer Mutter-Tochter-Beziehung.

8. Die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses und damit auch der Anwendungsbereich des vorliegenden IFRS umfasst Unternehmenszusammenschlüsse, in denen ein Unternehmen die Beherrschung über ein anderes Unternehmen erlangt, wobei der Zeitpunkt der Erlangung der Beherrschung (d.h. Erwerbszeitpunkt) nicht mit dem oder den Zeitpunkten des Erwerbs der Beteiligung (d.h. *Tauschzeitpunkt(en)*) übereinstimmt.

▼M3

Diese Situation kann sich beispielsweise ergeben, wenn ein Beteiligungsunternehmen eine Aktienrückkauf-Vereinbarung mit einigen seiner Investoren eingeht und sich daraus eine Änderung der Beherrschung des Beteiligungsunternehmens ergibt.

9. Dieser IFRS schreibt nicht die Rechnungslegung von Partnerunternehmen für Anteile an Joint Ventures vor (siehe IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*).

Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung

10. Ein Unternehmenszusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung ist ein Zusammenschluss, in dem letztendlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht werden, und diese Beherrschung nicht vorübergehender Natur ist.

11. Von einer Gruppe von Personen wird angenommen, dass sie ein Unternehmen beherrschen, wenn sie auf Grund vertraglicher Vereinbarungen gemeinsam die Möglichkeit haben, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus dessen Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen. Daher ist ein Unternehmenszusammenschluss vom Anwendungsbereich des vorliegenden IFRS ausgenommen, wenn dieselbe Gruppe von Personen auf Grund vertraglicher Vereinbarungen die endgültige gemeinsame Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik von jedem des sich zusammenschließenden Unternehmen zu bestimmen, um aus deren Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen, und wenn diese endgültige gemeinsame Befugnis nicht nur vorübergehender Natur ist.

12. Die Beherrschung eines Unternehmens kann durch eine Person oder eine Gruppe von Personen, die gemäß einer vertraglichen Vereinbarung gemeinsam handeln, erfolgen, und es ist möglich, dass diese Person bzw. Gruppe von Personen nicht den Rechnungslegungsvorschriften der IFRS unterliegt. Es ist daher für sich zusammenschließende Unternehmen nicht erforderlich, als eine Einheit von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung betrachtet zu werden, um bei einem Unternehmenszusammenschluss in denselben Konzernabschluss einbezogen zu werden.

13. Die Höhe der *Minderheitsanteile* an jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen, vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss, ist für die Bestimmung, ob der Zusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung umfasst, nicht relevant. Ähnliches gilt für die Tatsache, dass eines der sich zusammenschließenden Unternehmen ein gemäß IAS 27 nicht in den Konzernabschluss der Unternehmensgruppe einbezogenes Tochterunternehmen ist, was für die Bestimmung, ob ein Unternehmenszusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung einschließt, auch nicht relevant ist.

BILANZIERUNGSMETHODE

14. **Alle Unternehmenszusammenschlüsse sind mithilfe der Erwerbsmethode zu bilanzieren.**

15. Die Erwerbsmethode betrachtet einen Unternehmenszusammenschluss aus der Perspektive des sich zusammenschließenden Unternehmens, das als Erwerber identifiziert wurde. Der Erwerber erwirbt Nettovermögen und setzt die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualschulden an, einschließlich derer, die das erworbene Unternehmen vorher nicht angesetzt hat. Die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden des erwerbenden Unternehmens wird nicht von der Transaktion beeinflusst, noch werden irgendwelche zusätzlichen Vermögenswerte oder Schulden des erwerbenden Unternehmens als eine Folge der Transaktion angesetzt, da sie nicht Gegenstand der Transaktion sind.

ANWENDUNG DER ERWERBSMETHODE

16. Die Anwendung der Erwerbsmethode beinhaltet folgende Schritte:

(a) Identifizierung eines Erwerbers;

(b) Ermittlung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses;

und

(c) Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualschulden zum Erwerbszeitpunkt.

▼M3

Identifizierung des Erwerbers

17. **Bei allen Unternehmenszusammenschlüssen ist ein Erwerber zu identifizieren. Der Erwerber ist das sich zusammenschließende Unternehmen, das die Beherrschung über die anderen Unternehmen oder Geschäftsbetriebe erlangt.**

18. Da die Erwerbsmethode einen Unternehmenszusammenschluss aus Sicht des Erwerbers behandelt, wird vorausgesetzt dass eine der Transaktions-Parteien als der Erwerber identifiziert werden kann.

19. Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens oder eines Geschäftsbetriebs zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen. Es wird angenommen, dass ein sich zusammenschließendes Unternehmen die Beherrschung über ein anderes sich zusammenschließendes Unternehmen erlangt hat, wenn es mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens erwirbt, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass ein solcher Besitz nicht zur Beherrschung des Unternehmens führt. Auch wenn eines der sich zusammenschließenden Unternehmen nicht mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens übernimmt, könnte es die Beherrschung über dieses andere Unternehmen erlangt haben, wenn es als Folge des Zusammenschlusses die Möglichkeit erlangt:

(a) über mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens kraft einer mit anderen Investoren geschlossenen Vereinbarung zu verfügen;

oder

(b) die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung zu bestimmen;

oder

(c) die Mehrheit der Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums des anderen Unternehmens zu ernennen oder abzuberufen;

oder

(d) die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums des anderen Unternehmens zu bestimmen.

20. Auch wenn es manchmal schwierig sein kann einen Erwerber zu identifizieren, lassen sich dafür im Normalfall Anhaltspunkte finden. Zum Beispiel:

(a) ist der beizulegende Zeitwert eines der sich zusammenschließenden Unternehmen bedeutend größer als der des anderen Unternehmens, wird voraussichtlich das Unternehmen mit dem größeren beizulegenden Zeitwert der Erwerber sein;

(b) ist der Unternehmenszusammenschluss durch einen Tausch von Eigenkapitalinstrumenten mit Stimmrechten gegen Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte zustande gekommen, wird voraussichtlich das Unternehmen, das Zahlungsmittel und andere Vermögenswerte liefert, der Erwerber sein;

und

(c) führt der Unternehmenszusammenschluss dazu, dass das Management eines der sich zusammenschließenden Unternehmen die Möglichkeit hat, das Management des entstandenen zusammengeschlossenen Unternehmens zu bestimmen, wird voraussichtlich das Unternehmen mit einer solchen Dominanz seines Managements der Erwerber sein.

21. Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der durch einen Tausch von Eigenkapitalanteilen zustande kommt, ist in der Regel das Unternehmen der Erwerber, das Eigenkapitalanteile emittiert. Es sind jedoch alle sachdienlichen Tatsachen und Umstände für die Entscheidung in Betracht zu ziehen, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens (oder der anderen Unternehmen) so zu bestimmen, um aus dessen (oder deren) Geschäftstätigkeit Nutzen zu ziehen. Bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein als umgekehrter Unternehmenserwerb bezeichnet werden, ist der Erwerber das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden, und das emittierende Unternehmen ist das erworbene Unternehmen. Das könnte beispielsweise für die Fälle zutreffen, wo ein nicht börsennotiertes Unternehmen veranlasst, sich von einer kleineren börsennotierten Gesellschaft „erwerben“ zu lassen, um auf diese Weise eine Börsennotierung zu erhalten. Auch wenn das emittierende

▼M3

nicht börsennotierte Unternehmen rechtlich betrachtet als Mutterunternehmen und das börsennotierte Unternehmen als Tochterunternehmen angesehen wird, ist das rechtliche Tochterunternehmen der Erwerber, wenn er die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik des rechtlichen Mutterunternehmens so zu bestimmen, um Nutzen aus dessen Geschäftstätigkeiten zu ziehen. Im Allgemeinen ist das größere Unternehmen der Erwerber; die einen Unternehmenszusammenschluss umgebenden Tatschen und Umstände zeigen jedoch manchmal, dass ein kleineres Unternehmen ein größeres Unternehmen erwirbt. Die Anwendungsleitlinien zur Bilanzierung von umgekehrtem Unternehmenserwerb sind im Anhang B in den Paragraphen B1-B15 aufgeführt.

22. Wird zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses ein neues Unternehmen gegründet, um Eigenkapitalinstrumente zu emittieren, ist eines der sich zusammenschließenden Unternehmen, das vor dem Zusammenschluss bestand, auf Grund der verfügbaren Hinweise als der Erwerber zu identifizieren.

23. Dies gilt auch, wenn ein Unternehmenszusammenschluss mehr als zwei sich zusammenschließende Unternehmen umfasst, dann ist eines der sich zusammenschließenden Unternehmen, das vor dem Zusammenschluss bestand, auf Grund der verfügbaren Hinweise als Erwerber zu identifizieren. Bei der Bestimmung des Erwerbers ist in solchen Fällen u.a. zu berücksichtigen, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen den Zusammenschluss veranlasst hat, und ob die Vermögenswerte oder Erträge eines der sich zusammenschließenden Unternehmen die der anderen signifikant übersteigt.

Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses

24. **Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses sind von dem Erwerber als Summe zu ermitteln aus:**

(a) den zum Tauschzeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten der entrichteten Vermögenswerte, der eingegangenen oder übernommenen Schulden und der von dem Erwerber emittierten Eigenkapitalinstrumente im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens;

zuzüglich

(b) aller dem Unternehmenszusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten.

25. Der Erwerbszeitpunkt ist jener Zeitpunkt, an dem der Erwerber tatsächlich die Beherrschung über das erworbene Unternehmen übernimmt. Erfolgt dies durch eine einzige Tauschtransaktion, ist der Tauschzeitpunkt mit dem Erwerbszeitpunkt identisch. Ein Unternehmenszusammenschluss kann jedoch mehrere Tauschtransaktionen umfassen, wenn er beispielsweise in mehreren Schritten durch sukzessiven Aktienerwerb durchgeführt wird. In diesem Fall:

(a) entsprechen die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses der Summe der Anschaffungskosten der einzelne Transaktionen;

und

(b) entspricht der Tauschzeitpunkt dem Zeitpunkt jeder einzelnen Tauschtransaktion (d.h. der Zeitpunkt, zu dem jede einzelne Investition im Abschluss des Erwerbers angesetzt wird), während der Erwerbszeitpunkt der Zeitpunkt ist, an dem der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt.

26. Von dem Erwerber im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens entrichtete Vermögenswerte und eingegangene oder übernommene Schulden müssen gemäß Paragraph 24 zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Tauschzeitpunkt bewertet werden. Werden indes alle oder ein Teil der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses erst später beglichen, ist der beizulegende Zeitwert dieses zurückgestellten Teils zum Tauschzeitpunkt zu bestimmen durch die Abzinsung der ausstehenden Beträge auf ihren Barwert unter Berücksichtigung vermutlich übernommener Aufgelder oder Abschläge.

27. Der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs eines notierten Eigenkapitalinstruments stellt den besten Anhaltspunkt für seinen beizulegenden Zeitwert dar und ist, außer in äußerst seltenen Fällen, zu verwenden. Andere Anhaltspunkte und Bewertungsmethoden sind nur in den äußerst seltenen Fällen in Betracht zu ziehen, in denen der Erwerber nachweisen kann, dass der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs ein unzuverlässiger Indikator für den beizulegenden Zeitwert ist, und dass die anderen Anhaltspunkte und Bewertungsmethoden einen verlässlicheren

▼M3

Maßstab für den beizulegenden Zeitwert des Eigenkapitalinstruments darstellen. Der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs ist nur dann ein unzuverlässiger Indikator, wenn er von der Enge des Marktes beeinflusst wurde. Ist der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs ein unzuverlässiger Indikator oder gibt es keinen veröffentlichten Börsenkurs für die von dem Erwerber ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente, könnte der beizulegende Zeitwert dieser Finanzinstrumente beispielsweise geschätzt werden. Dabei wird entweder auf den proportionalen Anteil der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente am beizulegenden Zeitwert des erwerbenden Unternehmens oder auf den proportionalen Anteil am beizulegenden Zeitwert des erworbenen Unternehmens Bezug genommen, abhängig davon, welcher Wert eindeutiger zu ermitteln ist. Der zum Tauschzeitpunkt gültige beizulegende Zeitwert der monetären Vermögenswerte, die den Anteilseignern des erworbenen Unternehmens als eine Alternative zu Eigenkapitalinstrumenten gegeben wurden, kann auch einen Hinweis auf den gesamten beizulegenden Zeitwert liefern, der von dem Erwerber im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens entrichtet wurde. In jedem Fall sind alle Aspekte des Unternehmenszusammenschlusses, inklusive wichtiger Faktoren, welche die Verhandlungen beeinflusst haben, zu berücksichtigen. Weitere Anleitungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes von Eigenkapitalinstrumenten sind in IAS 39 *Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung* aufgeführt.

28. Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses beinhalten von dem Erwerber eingegangene oder übernommene Schulden im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens. Künftige Verluste oder sonstige Kosten, die voraussichtlich in Folge eines Zusammenschlusses entstehen werden, gehören nicht zu den von dem Erwerber eingegangenen oder übernommenen Schulden im Austausch gegen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen und sind daher nicht als Teil der Anschaffungskosten eines Zusammenschlusses abzubilden.

29. Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses umfassen alle dem Zusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten, wie Honorare für Wirtschaftsprüfer, Rechtsberater, Gutachter und für andere im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss tätigen Berater. Allgemeine Verwaltungskosten, einschließlich der Kosten für den Unterhalt einer Akquisitionsabteilung, sowie andere Kosten, die nicht direkt dem zu bilanzierenden Unternehmenszusammenschluss zugeordnet werden können, dürfen nicht in die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses einbezogen werden: Sie sind erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen.

30. Die Kosten für die Aufnahme und Ausgabe von finanziellen Verbindlichkeiten sind ein integraler Teil der Transaktion der Ausgabe von Verbindlichkeiten, sie sind jedoch nicht dem Zusammenschluss direkt zurechenbar, auch dann nicht wenn die Verbindlichkeiten für die Durchführung des Unternehmenszusammenschlusses emittiert werden. Unternehmen dürfen daher diese Kosten nicht in die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses integrieren. Gemäß IAS 39 sind diese Kosten in der erstmaligen Bewertung der Verbindlichkeit zu berücksichtigen.

31. Die Kosten für die Emission von Eigenkapitalinstrumenten sind dementsprechend ein integraler Teil der Aktienemissions-Transaktion, jedoch nicht dem Zusammenschluss direkt zurechenbar, auch dann nicht wenn die Eigenkapitalinstrumente für die Durchführung des Unternehmenszusammenschlusses emittiert werden. Unternehmen dürfen daher diese Kosten nicht in die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses integrieren. Gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente:Angaben und Darstellung* verringern diese Kosten den Erlös aus der Aktienemission.

Anpassungen der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses abhängig von künftigen Ereignissen

32. **Wenn die Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss eine von künftigen Ereignissen abhängige Anpassung der Anschaffungskosten für den Zusammenschluss vorsieht, so hat der Erwerber den Betrag dieser Anpassung in die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt mit einzubeziehen, wenn die Anpassung *wahrscheinlich* ist und verlässlich bewertet werden kann.**

33. Die Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss kann Anpassungen der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses enthalten, die von einem oder mehreren künftigen Ereignissen abhängen. Die Anpassung könnte beispielsweise von einem bestimmten Erfolgsniveau, welches in Zukunft beizubehalten oder zu erreichen ist, oder von einem beizubehaltenden Börsenpreis der ausgegebenen Finanzinstrumente, abhängig sein. Es ist im Regelfall möglich, den Betrag einer solchen

▼M3

Anpassung zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Zusammenschlusses zu schätzen, ohne die Verlässlichkeit der Information zu beeinträchtigen, obwohl eine gewisse Unsicherheit besteht. Treten die künftigen Ereignisse nicht ein oder muss die Schätzung revidiert werden, so sind die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses entsprechend anzupassen.

34. Sieht die Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss eine solche Anpassung vor, wird diese Anpassung dennoch nicht in die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Zusammenschlusses einbezogen, sofern sie entweder nicht wahrscheinlich ist oder nicht verlässlich bewertet werden kann. Wenn die Anpassung nachträglich wahrscheinlich wird und verlässlich bewertet werden kann, ist die zusätzliche Gegenleistung als eine Anpassung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu behandeln.

35. Unter gewissen Umständen wird vom Erwerber verlangt, als Kompensation eine nachträgliche Zahlung an den Verkäufer zu entrichten, wenn sich der Wert der für die Beherrschung des erworbenen Unternehmens vom Erwerber entrichteten Vermögenswerte, ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente oder eingegangenen bzw. übernommenen Schulden reduziert hat. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Erwerber den Börsenkurs der im Rahmen der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses ausgegebenen Eigenkapital- oder Schuldinstrumente garantiert und von ihm verlangt wird, zusätzliche Eigenkapital- oder Schuldinstrumente zu emittieren, um die ursprünglich festgesetzten Anschaffungskosten auszugleichen. In solchen Fällen werden die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses nicht erhöht. Im Falle von Eigenkapitalinstrumenten wird der beizulegende Zeitwert der zusätzlichen Zahlung durch eine gleichwertige Reduzierung des Wertes, der den ursprünglich ausgegebenen Finanzinstrumenten zugewiesen wurde, kompensiert. Im Falle von Schuldinstrumenten stellt die zusätzliche Zahlung ein verringertes Aufgeld oder einen zusätzlichen Abschlag auf die ursprüngliche Ausgabe der Schuldinstrumente dar.

Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualschulden

36. **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses zu verteilen, indem er die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens, die die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, zu ihren zu dem Zeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten ansetzt, mit Ausnahme der langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, und die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten anzusetzen sind. Jegliche Differenz zwischen den Anschaffungskosten für den Unternehmenszusammenschluss und dem Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der auf die Weise angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden sind gemäß den Paragraphen 51-57 zu bilanzieren.**

37. **Die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens sind vom Erwerber zum Erwerbszeitpunkt nur dann getrennt anzusetzen, wenn sie die folgenden Kriterien zu dem Zeitpunkt erfüllen:**

(a) im Falle eines Vermögenswertes, der kein *immaterieller Vermögenswert* ist, ist es wahrscheinlich, dass damit verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Erwerber zufließen wird und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann;

(b) im Falle einer Schuld, mit Ausnahme einer Eventualschuld, ist es wahrscheinlich, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann;

(c) im Falle eines immateriellen Vermögenswertes oder einer Eventualschuld kann der beizulegende Zeitwert verlässlich bewertet werden.

38. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Erwerbers sind die Gewinne und Verluste des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt einzubeziehen, indem die Erträge und Aufwendungen des erworbenen Unternehmens auf Grundlage der Anschaffungskosten des Erwerbers für den Unternehmenszusammenschluss ermittelt werden. Zum Beispiel ermittelt sich der Abschreibungsaufwand der abschreibungsfähigen

▼M3

Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt in der Gewinn- und Verlustrechnung des Erwerbers nach dem beizulegenden Zeitwert dieser abschreibungsfähigen Vermögenswerte zum Erwerbszeitpunkt, d.h. ihren Anschaffungskosten des Erwerbers.

39. Die Anwendung der Erwerbsmethode beginnt zum Erwerbszeitpunkt, d.h. dem Zeitpunkt, an dem der Erwerber tatsächlich die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt. Da Beherrschung die Möglichkeit ist, die Finanz- und Geschäftpolitik eines Unternehmens oder eines Geschäftsbetriebs zu bestimmen, um Nutzen aus den Geschäftstätigkeiten zu ziehen, ist es nicht notwendig, dass eine rechtliche Transaktion abgeschlossen sein muss, bevor der Erwerber die Beherrschung erlangt. Alle sachdienlichen Tatsachen und Umstände in Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss sind für die Beurteilung in Betracht zu ziehen, ab wann der Erwerber die Beherrschung erlangt.

40. Da der Erwerber die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens, welche die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, zu den jeweiligen beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt ansetzt, wird jeder Minderheitsanteil an dem erworbenen Unternehmen zu dem den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnenden Anteil an dem beizulegenden Nettozeitwert dieser Posten bemessen. Die Paragraphen B16 und B17 in Anhang B geben Hinweise zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zum Zweck der Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses.

Identifizierbare Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens

41. Im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses setzt der Erwerber gemäß Paragraph 36 nur die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens separat an, die zum Erwerbsdatum bereits bestanden und die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen. Deswegen:

(a) hat der Erwerber die Schulden für die Beendigung oder Verringerung der Aktivitäten des erworbenen Unternehmens im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses nur dann anzusetzen, wenn das erworbene Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt eine gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* bestehende für Restrukturierungen angesetzte Schuld hat;

und

(b) hat der Erwerber bei der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses die Schulden für künftige Verluste oder sonstige erwartete Kosten, die in Folge des Unternehmenszusammenschlusses entstehen, nicht anzusetzen.

42. Eine Zahlung, zu der ein Unternehmen vertraglich verpflichtet ist, beispielsweise an seine Arbeitnehmer oder Lieferanten für den Fall, dass es in einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die solange als eine Eventualschuld angesehen wird, bis es wahrscheinlich ist, dass ein Unternehmenszusammenschluss stattfinden wird. Gemäß IAS 37 wird die vertragliche Verpflichtung dieses Unternehmen als eine Schuld angesetzt, wenn ein Unternehmenszusammenschluss wahrscheinlich ist und die Schuld verlässlich bewertet werden kann. Wird der Unternehmenszusammenschluss durchgeführt, ist diese Schuld des erworbenen Unternehmens vom Erwerber im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses anzusetzen.

43. Ein Restrukturierungsplan eines erworbenen Unternehmens, dessen Durchführung an die Bedingung gebunden ist, dass es in einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, stellt jedoch unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss keine gegenwärtige Verpflichtung des erworbenen Unternehmens dar. Es stellt unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss auch keine Eventualschuld des erworbenen Unternehmens dar, da es sich hierbei nicht um eine mögliche Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis handelt, deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse, die nicht vollständig unter der Kontrolle des erworbenen Unternehmens stehen, bedingt ist. Eine Schuld für derartige Restrukturierungspläne ist daher nicht vom Erwerber im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses anzusetzen.

44. Die gemäß Paragraph 36 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden umfassen alle Vermögenswerte und Schulden des erworbenen

▼M3

Unternehmens, die der Erwerber erwirbt oder übernimmt, einschließlich aller seiner finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten. Dazu könnten auch Vermögenswerte und Schulden gehören, die vorher in den Abschlüssen des erworbenen Unternehmens nicht angesetzt waren, z. B. weil sie vor dem Erwerb nicht die Ansatzkriterien erfüllten. Zum Beispiel ist ein steuerlicher Nutzen aus steuerlichen Verlusten des erworbenen Unternehmens, der vor dem Unternehmenszusammenschluss von dem erworbenen Unternehmen nicht angesetzt war, gemäß Paragraph 36 als ein identifizierbarer Vermögenswert anzusetzen, wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Erwerber künftig steuerliche Gewinne haben wird, die mit dem nicht bilanzierten steuerlichen Nutzen verrechnet werden können.

Immaterielle Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens

45. Gemäß Paragraph 37 setzt der Erwerber einen immateriellen Vermögenswert des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt nur dann separat an, wenn er der in IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* enthaltenen Definition eines immateriellen Vermögenswertes entspricht und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. Das bedeutet, dass das erwerbende Unternehmen ein aktives Forschungs- und Entwicklungsprojekt des erworbenen Unternehmens als einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Vermögenswert ansetzt, wenn das Projekt die Definition eines immateriellen Vermögenswertes erfüllt und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. IAS 38 enthält Hinweise zur Bestimmung, ob der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, verlässlich bewertet werden kann.

46. Ein nicht-monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz muss identifizierbar sein, um die Definition eines immateriellen Vermögenswertes zu erfüllen. Gemäß IAS 38 erfüllt ein Vermögenswert die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit eines immateriellen Vermögenswertes nur dann, wenn:

(a) er separierbar ist, d.h. er kann vom Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld erfolgen;

oder

(b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.

Eventualschulden des erworbenen Unternehmens

47. Paragraph 37 präzisiert, dass der Erwerber eine Eventualschuld des erworbenen Unternehmens im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten für einen Unternehmenszusammenschluss nur dann getrennt ansetzt, wenn ihr beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. Wenn ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann:

(a) wirkt sich dies auf den als Geschäfts- oder Firmenwert angesetzten oder nach Paragraph 56 bilanzierten Betrag aus;

und

(b) hat der Erwerber die Informationen über diese Eventualschuld gemäß den Angabepflichten von IAS 37 anzugeben.

Paragraph B16(I) in Anhang B enthält Hinweise zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes einer Eventualschuld.

48. **Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Erwerber Eventualschulden, die gemäß Paragraph 36 getrennt angesetzt wurden, zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bewerten:**

(a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt werden würde,

und

(b) dem erstmalig angesetzten Betrag abzüglich, der gemäß IAS 18 *Erträge* erfassten kumulativen Abschreibung, wenn zutreffend.

49. Die Anforderungen aus Paragraph 48 sind nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung* bilanziert werden. Aus dem Anwendungsbereich von IAS 39 ausgeschlossene Kreditzusagen, die indes keine Zusagen für Kredite unter dem Marktzinssatz sind, werden als Eventualschulden des erworbenen Unternehmens bilanziert, wenn es zum Erwerbszeitpunkt nicht

▼M3

wahrscheinlich ist, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, oder wenn der Betrag der Verpflichtung nicht verlässlich genug bewertet werden kann. Eine solche Kreditzusage wird gemäß Paragraph 37 im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten für einen Unternehmenszusammenschluss nur dann getrennt ansetzt, wenn ihr beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann.

50. Eventualschulden, die im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten für einen Unternehmenszusammenschluss getrennt angesetzt werden, sind vom Anwendungsbereich von IAS 37 ausgeschlossen. Der Erwerber hat jedoch die Informationen über diese Eventualschulden gemäß den Angabepflichten von IAS 37 für jede Klasse von Rückstellungen anzugeben.

Geschäfts- oder Firmenwert

51. **Zum Erwerbsdatum hat der Erwerber:**

(a) den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögenswert anzusetzen;

und

(b) erstmalig diesen Geschäfts- oder Firmenwert zu seinen Anschaffungskosten zu bewerten, die sich als der Überschuss der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses über den vom Erwerber gemäß Paragraph 36 angesetzten Anteil an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden darstellen.

52. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert stellt eine Zahlung dar, die der Erwerber in der Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt angesetzt werden können, geleistet hat.

53. Sofern die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualschulden des erworbenen Unternehmens die Kriterien für den getrennten Ansatz zum Erwerbszeitpunkt in Paragraph 37 nicht erfüllen, wirkt sich dies auf den als Geschäfts- oder Firmenwert angesetzten (oder gemäß Paragraph 56 bilanzierten) Betrag aus. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nach dem Ansatz der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens in Höhe der verbleibenden Kosten des Unternehmenszusammenschlusses bewertet wird.

54. **Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Erwerber den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert zu den Anschaffungskosten abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten.**

55. Ein Geschäfts- oder Firmenwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, darf nicht abgeschrieben werden. Stattdessen hat der Erwerber ihn gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* einmal jährlich auf Wertminderung zu prüfen oder häufiger, falls Ereignisse oder veränderte Umstände darauf hinweisen, dass eine Wertminderung stattgefunden haben könnte.

Überschuss des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten

56. **Übersteigt der Anteil des Erwerbers an der Summe der beizulegenden Zeitwerte der gemäß Paragraph 36 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses, hat der Erwerber:**

(a) die Identifizierung und Bewertung der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens sowie die Bemessung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses erneut zu beurteilen;

und

(b) den nach der erneuten Beurteilung noch verbleibenden Überschuss sofort erfolgswirksam zu erfassen.

57. Ein gemäß Paragraph 56 erfasster Gewinn kann aus einer oder mehreren der folgenden Komponenten bestehen:

(a) Fehler bei der Bemessung der beizulegenden Zeitwerte entweder der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses oder der

▼M3

identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualschulden des erworbenen Unternehmens. Potentielle Ursachen für solche Fehler sind möglicherweise die beim erworbenen Unternehmen im Zusammenhang mit dem Unternehmenszusammenschluss künftig anfallenden Kosten, Eventuelle künftige Kosten, die sich im Hinblick auf das erworbene Unternehmen ergeben, welche nicht korrekt im beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualschulden des erworbenen Unternehmens widergespiegelt waren, sind ein potenzieller Grund für solche Fehler.

(b) eine Bestimmung eines Rechnungslegungsstandards, erworbene identifizierbare Netto-Vermögenswerte zu einem anderen Wert als dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, der jedoch so behandelt wird, als sei er der beizulegende Zeitwert, um die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu verteilen. Die Hinweise in Anhang B zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens verlangen beispielsweise, dass der den Steueransprüchen und Steuerschulden zugeordnete Betrag nicht abgezinst ist.

(c) ein günstiger Erwerb.

Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss

58. Ein Unternehmenszusammenschluss kann mehrere Tauschtransaktionen umfassen, beispielsweise wenn er in mehreren Stufen durch sukzessiven Aktienerwerb durchgeführt wird. In einem solchen Fall ist jede Transaktion vom Erwerber getrennt zu behandeln, wobei zu jedem Tauschzeitpunkt die Anschaffungskosten der Transaktion und die Informationen zum beizulegenden Zeitwert benutzt werden, um den Betrag eines jeden mit der Transaktion verbundenen Geschäfts- oder Firmenwertes zu bestimmen. Dieses Vorgehen führt zu einem stufenweisen Vergleich der Kosten der einzelnen Anteilserwerbe mit dem prozentualen Anteil des Erwerbers am beizulegenden Zeitwert der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zum Zeitpunkt des jeweiligen Schrittes.

59. Wenn ein Unternehmenszusammenschluss mehr als eine Tauschtransaktion umfasst, können die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden zum Zeitpunkt jeder Tauschtransaktion unterschiedlich sein. Dadurch dass

(a) die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Zeitpunkt jeder Tauschtransaktion fiktiv neu bewertet werden, um den Betrag jedes mit der jeweiligen Transaktion verbundenen Geschäfts- oder Firmenwertes zu bestimmen;

und

(b) die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens dann vom Erwerber zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt werden müssen,

stellt jede Anpassung dieser beizulegenden Zeitwerte in Bezug auf den vorher gehaltenen Anteil des Erwerbers eine Neubewertung dar, die auch als solche zu bilanzieren ist. Da diese Neubewertung aus dem erstmaligen vom Erwerber durchgeführten Ansatz der Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens entsteht, bedeutet dies jedoch nicht, dass der Erwerber sich dafür entschieden hat, eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode der Neubewertung dieser Posten nach erstmaligem Ansatz gemäß IAS 16 *Sachanlagen* z.B. anzuwenden.

60. Bevor die Bedingungen eines Unternehmenszusammenschlusses erfüllt sind, kann eine Transaktion auch als ein Anteil an einem assoziierten Unternehmen betrachtet werden und ist dann mittels der Equity-Methode gemäß IAS 28 *Anteilen an assoziierten Unternehmen* zu bilanzieren. In diesem Fall sind die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Netto-Vermögenswerte des assoziierten Unternehmens zum Zeitpunkt jeder früheren Tauschtransaktion unter Anwendung der Equity-Methode zu bestimmen.

Provisorische Feststellung der erstmaligen Bilanzierung

61. Bei einem Unternehmenszusammenschluss umfasst die erstmalige Bilanzierung die Identifizierung und Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes, der den identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zugewiesen wird, sowie der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses.

▼M3

62. Wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nur vorläufig am Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfand, festgestellt werden kann, weil entweder die den identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden oder Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zuzuweisenden beizulegenden Zeitwerte oder die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses nur provisorisch bestimmt werden können, hat der Erwerber den Zusammenschluss mittels dieser provisorischen Werte zu bilanzieren. Der Erwerber hat alle Anpassungen dieser vorläufigen Werte zur Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung wie folgt anzusetzen:

(a) innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt;

und

(b) ab dem Erwerbszeitpunkt. Deswegen:

(i) ist der Buchwert von angesetzten oder auf Grund der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung angepassten identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden oder Eventualschulden so zu berechnen, als ob ihr beizulegender Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt von diesem Zeitpunkt an angesetzt worden wäre.

(ii) ist der Geschäfts- oder Firmenwert oder jeglicher Gewinn, der gemäß Paragraph 56 erfasst wurde, ab dem Erwerbszeitpunkt mit dem Betrag anzupassen, der der Anpassung des beizulegenden Zeitwertes der angesetzten oder angepassten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualschulden zum Erwerbszeitpunkt entspricht.

(iii) sind Vergleichsinformationen für Berichtsperioden vor Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung des Zusammenschlusses so darzustellen, als wäre die erstmalige Bilanzierung zum Erwerbszeitpunkt fertig gestellt worden. Dazu gehören auch alle weiteren Abschreibungen oder sonstige erfolgswirksamen Auswirkungen auf Grund der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung.

Anpassungen nach der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung

63. Mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 33, 34 und 65 sind Anpassungen der erstmaligen Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach deren Fertigstellung nur anzusetzen, um Fehler gemäß IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* zu korrigieren. Es sind keine Anpassungen der erstmaligen Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach deren Fertigstellung als Folge der Änderungen von Schätzwerten anzusetzen. Gemäß IAS 8 ist die Auswirkung einer Änderung von Schätzwerten in den laufenden und künftigen Berichtsperioden erfolgswirksam zu erfassen.

64. IAS 8 verlangt von einem Unternehmen, die Korrektur eines Fehlers rückwirkend zu bilanzieren und den Abschluss so darzustellen, als wäre der Fehler nie aufgetreten, indem die Vergleichsinformationen des/der früheren Berichtszeitraums/-räume, in dem/denen der Fehler auftrat, angepasst werden. Daher ist der Buchwert von auf Grund der Korrektur eines Fehlers angesetzten oder angepassten identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden oder Eventualschulden des erworbenen Unternehmens so zu berechnen, als ob ihr beizulegender Zeitwert oder angepasster beizulegender Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt von diesem Zeitpunkt an angesetzt worden wäre. Der Geschäfts- oder Firmenwert oder jeglicher Gewinn, der gemäß Paragraph 56 in einer früheren Periode erfasst wurde, ist mit einem Betrag rückwirkend anzupassen, der dem beizulegenden Zeitwert (oder der Anpassung des beizulegenden Zeitwertes) der angesetzten (oder angepassten) identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualschulden zum Erwerbszeitpunkt entspricht.

Ansatz latenter Steueransprüche nach Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung

65. Wenn der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens, der zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nicht die Kriterien für einen gesonderten Ansatz nach Paragraph 37 erfüllte, nachträglich jedoch realisiert wurde, hat der Erwerber diesen Nutzen als Ertrag gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* zu erfassen. Zusätzlich hat der Erwerber:

(a) den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes auf den Betrag zu verringern, der angesetzt worden wäre, wenn der latente

▼M3

Steueranspruch ab dem Erwerbszeitpunkt als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre;

und

(b) die Verringerung des Nettobuchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes als Aufwand zu erfassen.

Diese Vorgehensweise darf jedoch nicht zur Bildung eines Überschusses nach Paragraph 56 führen, noch darf dadurch der Betrag eines zuvor nach Paragraph 56 erfassten Gewinns erhöht werden.

ANGABEN

66. **Ein Erwerber hat Informationen offen zu legen, durch die die Abschlussadressaten die Art und finanziellen Auswirkungen der Unternehmenszusammenschlusse beurteilen können, die erfolgten:**

(a) während der Berichtperiode;

(b) nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor der Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses.

67. Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 66(a) hat der Erwerber für jeden in der betreffenden Berichtperiode erfolgten Unternehmenszusammenschluss die folgenden Angaben zu machen:

(a) Namen und Beschreibungen der zusammengeschlossenen Unternehmen oder Geschäftsbetriebe;

(b) den Erwerbszeitpunkt.

(c) den Prozentsatz der erworbenen Eigenkapitalinstrumente mit Stimmrecht.

(d) die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses und eine Beschreibung der Bestandteile dieser Anschaffungskosten, einschließlich aller dem Zusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten. Wenn Eigenkapitalinstrumente im Rahmen der Anschaffungskosten ausgegeben wurden oder auszugeben sind, sind auch folgende Angaben zu machen:

(i) die Anzahl der ausgegebenen oder noch auszugebenden Eigenkapitalinstrumente;

und

(ii) der beizulegende Zeitwert dieser Finanzinstrumente und die Grundlage für dessen Bestimmung. Wenn zum Tauschzeitpunkt für diese Finanzinstrumente kein veröffentlichter Börsenkurs vorhanden ist, sind die wesentlichen Annahmen, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes geführt haben, anzugeben. Gab es zum Tauschzeitpunkt einen veröffentlichten Börsenkurs, der jedoch nicht als Grundlage für die Bestimmung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses benutzt wurde, ist diese Tatsache anzugeben, zusammen mit den Gründen, weshalb der veröffentlichte Börsenkurs nicht benutzt wurde; der Methode und den wesentlichen Annahmen, die zur Zuordnung eines Wertes zu den Eigenkapitalinstrumenten führten; und dem Gesamtbetrag der Differenz zwischen dem zugeordneten Wert und dem veröffentlichten Börsenkurs der Eigenkapitalinstrumente.

(e) Details zu allen Geschäftsbereichen, die das Unternehmen als Folge des Zusammenschlusses aufgeben will.

(f) die für jede Klasse von Vermögenswerten, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt angesetzten Beträge und die gemäß IFRS unmittelbar vor dem Zusammenschluss bestimmten Buchwerte jeder dieser Klassen, sofern die Angaben hierzu nicht praktisch undurchführbar sind. Wenn solche Angaben praktisch undurchführbar sind, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

(g) der Betrag eines jeden gemäß Paragraph 56 erfolgswirksam erfassten Überschusses und der Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem der Überschuss erfasst wurde.

(h) eine Beschreibung der Faktoren, die zu den Anschaffungskosten beitrugen, die zum Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwertes führten – eine Beschreibung jedes immateriellen Vermögenswertes, der nicht gesondert vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt wurde sowie eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert des immateriellen Vermögenswertes nicht verlässlich bewertet werden konnte – oder eine

▼M3

Beschreibung der Art jedes Überschusses, der gemäß Paragraph 56 erfolgwirksam erfasst wurde.

(i) der Betrag des Gewinns oder Verlustes des erworbenen Unternehmens seit dem Erwerbszeitpunkt, der im Periodenergebnis des erwerbenden Unternehmens enthalten ist, es sei denn diese Angabe ist praktisch undurchführbar. Wenn solche Angaben praktisch undurchführbar sind, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

68. Die Informationen, deren Angaben von Paragraph 67 verlangt werden, sind für Unternehmenszusammenschlüsse, die während der Berichtsperiode stattfanden und einzeln betrachtet unwesentlich sind, zusammengefasst anzugeben.

69. Wenn die erstmalige Bilanzierung für einen Unternehmenszusammenschluss, der während der Berichtsperiode stattfand, nur vorläufig, wie in Paragraph 62 beschrieben, festgestellt wurde, so ist auch diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

70. Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 66(a) hat der Erwerber die folgenden Angaben zu machen, es sei denn solche Angaben sind praktisch undurchführbar:

(a) die Umsätze des zusammengeschlossenen Unternehmens für die Berichtsperiode, unter Annahme, dass der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb dieser Periode am Anfang dieser Berichtsperiode läge.

(b) der Gewinn oder Verlust des zusammengeschlossenen Unternehmens für die Berichtsperiode, unter Annahme, dass der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb dieser Periode am Anfang dieser Berichtsperiode läge.

Wenn die Angabe dieser Informationen praktisch undurchführbar ist, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

71. Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 66(b) hat der Erwerber für jeden Unternehmenszusammenschluss, der nach dem Bilanzstichtag jedoch vor der Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses stattfand, die in Paragraph 67 vorgeschriebenen Informationen anzugeben, es sei denn, solche Angaben sind praktisch undurchführbar. Wenn die Angabe einer dieser Informationen praktisch undurchführbar ist, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

72. **Ein Erwerber hat Angaben zu machen, durch die die Abschlussadressaten die finanziellen Auswirkungen von Gewinnen, Verlusten, Fehlerkorrekturen und anderen Anpassungen, die in der laufenden Berichtsperiode erfasst wurden und sich auf Unternehmenszusammenschlüsse der laufenden Periode oder früherer Perioden beziehen, beurteilen können.**

73. Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 72 hat der Erwerber die folgenden Angaben zu machen:

(a) den Betrag jedes in der laufenden Periode erfassten Gewinnes oder Verlustes mit einer Erläuterung, der:

(i) sich auf die in einem Unternehmenszusammenschluss, der in der laufenden oder einer früheren Periode stattfand, erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden oder Eventualschulden bezieht;

und

(ii) von solchem Umfang, Art oder Häufigkeit ist, dass diese Angabe für das Verständnis der Ertragslage des zusammengeschlossenen Unternehmens relevant ist.

(b) die Beträge der in der laufenden Periode erfassten Anpassungen der vorläufigen Werte mit Erläuterungen, wenn die erstmalige Bilanzierung für den Unternehmenszusammenschluss, der in der unmittelbar vorausgegangenen Periode stattfand, nur vorläufig am Ende jener Periode bestimmt wurde.

(c) die Informationen über Fehlerkorrekturen, deren Angabe von IAS 8 für alle identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualschulden des erworbenen Unternehmens oder für Änderungen der diesen Posten zugewiesenen Werte, die der Erwerber gemäß Paragraph 63 und 64 in der laufenden Periode erfasst, verlangt wird.

▼M3

74. **Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, durch die die Abschlussadressaten Änderungen des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes während der Berichtsperiode beurteilen können.**

75. Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 74 hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode zu erstellen, mit gesonderten Angaben über:

(a) den Bruttobetrag und die kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu Beginn der Berichtsperiode;

(b) zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode angesetzt wurde, mit Ausnahme von dem Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer Veräußerungsgruppe enthalten ist, die beim Erwerb die Kriterien zur Einstufung „als zur Veräußerung gehalten" gemäß IFRS 5 erfüllt;

(c) Anpassungen auf Grund nachträglich gemäß Paragraph 65 erfasster latenter Steueransprüche während der Berichtsperiode;

(d) einen Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer gemäß IFRS 5 „als zur Veräußerung gehaltenen" eingestuften Veräußerungsgruppe enthalten ist und einen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode ausgebucht wurde, ohne vorher zu einer als „zur Veräußerung gehaltenen" eingestuften Veräußerungsgruppe gehört zu haben;

(e) Wertminderungsaufwendungen, die während der Berichtsperiode gemäß IAS 36 erfasst wurden;

(f) Nettoumrechnungsdifferenzen, die während der Berichtsperiode gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* entstanden;

(g) andere Veränderungen des Buchwertes während der Berichtsperiode;

und

(h) den Bruttobetrag und die kumulierten Wertminderungsaufwendungen zum Ende der Berichtsperiode.

76. Das Unternehmen macht gemäß IAS 36 Angaben über den erzielbaren Betrag und die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwertes zusätzlich zu den Angaben, zu denen es durch Paragraph 75(e) verpflichtet ist.

77. Wenn in irgendeiner Situation die Informationen, die laut diesem IFRS offen gelegt werden müssen, nicht die in den Paragraphen 66, 72 und 74 dargelegten Zielsetzungen erfüllen, hat das Unternehmen die zur Erreichung der Zielsetzungen erforderlichen Angaben zu machen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

78. Mit Ausnahme der Bestimmungen in Paragraph 85 ist dieser IFRS auf die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen mit *Datum des Vertragsabschlusses* am 31. März 2004 oder danach anzuwenden. Dieser IFRS ist auch auf die Bilanzierung folgender Posten anzuwenden:

(a) Geschäfts- oder Firmenwert, der aus einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses am 31. März 2004 oder danach entsteht;

oder

(b) jeglichen Überschuss der Anteile des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses mit Datum des Vertragsabschlusses am 31. März 2004 oder danach.

Zuvor angesetzter Geschäfts- oder Firmenwert

79. Vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres hat ein Unternehmen diesen IFRS auf den Geschäfts- oder Firmenwert prospektiv anzuwenden, der bei einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses vor dem 31. März 2004 erworben wurde, sowie auf einen Geschäfts- oder Firmenwert, der aus einem Anteil an einem gemeinsam beherrschten Unternehmen entstand, der vor dem 31. März 2004 erlangt und mittels der Quotenkonsolidierung bilanziert wurde. Deswegen hat ein Unternehmen:

▼M3

(a) vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres die planmäßige Abschreibung eines solchen Geschäfts- oder Firmenwertes einzustellen;

(b) zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres den Buchwert der damit verbundenen kumulierten Abschreibungen mit einer entsprechenden Minderung des Geschäfts- oder Firmenwertes aufzurechnen;

und

(c) vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres den Geschäfts- oder Firmenwert auf Wertminderung gemäß IAS 36 (in der im Jahr 2004 überarbeiteten Fassung) zu überprüfen.

80. Hat ein Unternehmen zuvor den Geschäfts- oder Firmenwert als einen Abzug vom Eigenkapital ausgewiesen, darf es diesen Geschäfts- oder Firmenwert nicht erfolgswirksam erfassen, wenn es den gesamten Geschäftsbereich, auf den sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, oder einen Teil davon veräußert, oder wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, auf die sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, eine Wertminderung erleidet.

Zuvor angesetzter negativer Geschäfts- oder Firmenwert

81. Der Buchwert eines negativen Geschäfts- oder Firmenwertes zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres, der entweder aus

(a) einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses vor dem 31. März 2004

oder

(b) einem Anteil an einem gemeinsam beherrschten Unternehmen, das vor dem 31. März 2004 übernommen und mittels der Quotenkonsolidierung bilanziert wurde,

entstanden ist, ist zu Beginn dieser Berichtsperiode auszubuchen unter Berücksichtigung einer entsprechenden Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte der Gewinnrücklagen.

Zuvor angesetzte immaterielle Vermögenswerte

82. Der Buchwert eines als ein immaterieller Vermögenswert eingestuften Postens, der entweder

(a) bei einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses vor dem 31. März 2004 erworben wurde,

oder

(b) aus einem Anteil an einem gemeinsam beherrschten Unternehmen entstanden ist, das vor dem 31. März 2004 übernommen und mittels der Quotenkonsolidierung bilanziert wurde,

ist zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres als Geschäfts- oder Firmenwert neu einzustufen, sofern dieser immaterielle Vermögenswert zu dem Zeitpunkt nicht die Definitionskriterien der Identifizierbarkeit gemäß IAS 38 (in der im Jahr 2004 überarbeiteten Fassung) erfüllt.

Nach der Equity-Methode bilanzierte Anteile

83. Für mittels der Equity-Methode bilanzierte Anteile, die am 31. März 2004 oder danach erworben wurden, hat ein Unternehmen diesen IFRS für die Bilanzierung folgender Posten anzuwenden:

(a) jeglichen erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der in dem Buchwert dieser Anteile enthalten ist. Deswegen ist die planmäßige Abschreibung dieses nominellen Geschäfts- oder Firmenwertes nicht in die Bestimmung des Anteils des Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten des Beteiligungsunternehmens einzuschließen.

(b) jeglichen Überschuss über die Anschaffungskosten der Finanzinvestition, der im Buchwert der Finanzinvestition des Anteils des Unternehmens am beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des Beteiligungsunternehmens enthalten ist. Deswegen hat ein Unternehmen diesen Überschuss als Ertrag in die Bestimmung des Anteils des Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten des Beteiligungsunter-

▼M3

nehmens in der Berichtsperiode, in der die Anteile erworben wurden, einzuschließen.

84. Für mittels der Equity-Methode bilanzierte Anteile, die vor dem 31. März 2004 erworben wurden:

(a) vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres hat ein Unternehmen diesen IFRS auf jeglichen erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der in dem Buchwert dieser Anteile enthalten ist, auf einer prospektiven Basis anzuwenden. Deswegen hat das Unternehmen von dem Zeitpunkt an die Einbeziehung der planmäßigen Abschreibung dieses Geschäfts- oder Firmenwertes in die Bestimmung des Anteils des Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten des Beteiligungsunternehmens einzustellen.

(b) ein Unternehmen hat jeglichen negativen Geschäfts- oder Firmenwert, der in dem Buchwert dieser Anteile zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres enthalten ist, auszubuchen und gleichzeitig eine entsprechende Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte der Gewinnrücklagen durchzuführen.

Begrenzte rückwirkende Anwendung

85. Ein Unternehmen darf die Regelungen dieses IFRS auf einen Geschäfts- oder Firmenwert, der zu einem beliebigen Zeitpunkt vor dem in den Paragraphen 78-84 beschriebenen Zeitpunkt des Inkrafttretens bestand oder danach erworben wurde, und auf Unternehmenszusammenschlüsse ab diesem Zeitpunkt anwenden, vorausgesetzt:

(a) die Bewertungen und sonstige Informationen, die zur Anwendung von IFRS auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse benötigt werden, wurden zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Zusammenschlüsse erhoben;

und

(b) das Unternehmen wendet von demselben Zeitpunkt an auch IAS 36 (in der im Jahr 2004 überarbeiteten Fassung) und IAS 38 (in der im Jahr 2004 überarbeiteten Fassung) prospektiv an und das Unternehmen hat die Bewertungen und sonstigen Informationen, die zur Anwendung dieser Standards von diesem Zeitpunkt an benötigt werden, zuvor erhoben, so dass es nicht erforderlich ist, Schätzungen festzulegen, die zu einem früheren Zeitpunkt hätten gemacht werden müssen.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

86. Dieser IFRS ersetzt IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* (herausgegeben 1998).

87. Dieser IFRS ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-9 *Unternehmenszusammenschlüsse – Klassifizierung als Unternehmenserwerbe oder Interessenzusammenführungen*;

(b) SIC-22 *Unternehmenszusammenschlüsse – Nachträgliche Anpassung der ursprünglich erfassten beizulegenden Zeitwerte und des Geschäfts- oder Firmenwertes*;

und

(c) SIC-28 *Unternehmenszusammenschlüsse – „Tauschzeitpunkt“ und beizulegender Zeitwert von Eigenkapitalinstrumenten*.

▼M3

ANHANG A

Begriffsdefinitionen

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

Erwerbszeitpunkt	Der Zeitpunkt, an dem das erwerbende Unternehmen tatsächlich die **Beherrschung** über das erworbene Unternehmen erhält.
Datum des Vertragsabschlusses	Das Datum, an dem der grundlegende Vertrag zwischen den sich zusammenschließenden Parteien geschlossen wird und, im Falle von börsennotierten Unternehmen, öffentlich bekannt gegeben wird. Im Falle einer feindlichen Übernahme wird der Tag, an dem eine ausreichende Anzahl von Eigentümern des erworbenen Unternehmens das Angebot des erwerbenden Unternehmens angenommen hat, damit das erwerbende Unternehmen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangen kann, als der früheste Zeitpunkt eines grundlegenden Vertragsabschlusses zwischen den sich zusammenschließenden Parteien angesehen.
Geschäftsbetrieb	Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden: (a) den Investoren Dividenden zu zahlen; oder (b) niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen den Versicherungsnehmern oder Teilnehmern direkt und anteilig zukommen zu lassen. Ein Geschäftsbetrieb besteht im Allgemeinen aus Ressourceneinsatz, darauf anzuwendenden Verfahren und den daraus resultierenden Leistungen, die gegenwärtig oder künftig verwendet werden, um Erträge zu erwirtschaften. Wenn ein **Geschäfts- oder Firmenwert** zu einer übertragenen Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten gehört, ist die übertragene Gruppe als ein Geschäft anzusehen.
Unternehmenszusammenschluss	Die Zusammenführung von getrennten Unternehmen oder **Geschäftsbetrieben** zu einem **berichtenden Unternehmen**.
Unternehmenszusammenschluss, an dem Unternehmen oder Geschäftsbetriebe unter gemeinsamer Beherrschung beteiligt sind.	Ein **Unternehmenszusammenschluss**, in dem letztendlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss **beherrscht** werden, und diese **Beherrschung** nicht nur vorübergehender Natur ist.
Eventualschuld	Eventualschuld hat die Bedeutung, die ihr von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* gegeben wurde, d.h.: (a) eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, oder (b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil: (i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen mit der Erfüllung dieser Verpflichtung nicht **wahrscheinlich** ist, oder

▼M3

(ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.

Beherrschung	Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens oder eines **Geschäftsbetriebes** zu bestimmen, um aus den Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.
Tauschzeitpunkt	Erfolgt ein **Unternehmenszusammenschluss** durch eine einzige Tauschtransaktion, ist der Tauschzeitpunkt mit dem **Erwerbszeitpunkt** identisch. Wenn ein **Unternehmenszusammenschluss** mehrere Tauschtransaktionen umfasst, wenn er beispielsweise in Stufen durch sukzessiven Anteilserwerb erfolgt, dann ist der Tauschzeitpunkt der Zeitpunkt, zu dem jede einzelne Finanzinvestition im Abschluss des Erwerbers angesetzt wird.
Beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
Geschäfts- oder Firmenwert	Künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert und separat angesetzt werden können.
immaterielle Vermögenswerte	Immaterieller Vermögenswert hat die Bedeutung, die ihm von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* gegeben wurde, d.h. ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.
Joint Venture	Joint Venture hat die Bedeutung, die ihm von IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* gegeben wurde, d.h. eine vertragliche Vereinbarung, in der zwei oder mehrere Parteien eine wirtschaftliche Tätigkeit durchführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt.
Minderheitsanteil	Der Teil des Ergebnisses und des Nettovermögens eines **Tochterunternehmens**, der auf Anteile des Eigenkapitals entfällt, die nicht direkt vom Mutterunternehmen oder nicht indirekt über andere Tochterunternehmen vom Mutterunternehmen gehalten werden.
Gegenseitigkeitsunternehmen	Ein Unternehmen, bei dem es sich nicht um ein Unternehmen im Besitz der Anleger, wie ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein genossenschaftliches Unternehmen handelt, das niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen seinen Versicherungsnehmern oder Teilnehmern direkt und anteilig zukommen lässt.
Mutterunternehmen	Ein Unternehmen, das ein oder mehrere **Tochterunternehmen** hat.
wahrscheinlich	Es spricht mehr dafür als dagegen.
berichtendes Unternehmen	Ein Unternehmen, dessen Adressaten sich auf die allgemeinen Abschlüsse des Unternehmens im Hinblick auf Informationen verlassen, die ihnen für ihre Entscheidungsfindung über die Verteilung der Ressourcen nützlich sein werden. Ein berichtendes Unternehmen kann ein einzelnes Unternehmen sein oder eine Unternehmensgruppe aus einem **Mutterunternehmen** und allen seinen **Tochterunternehmen**.
Tochterunternehmen	Ein Unternehmen, einschließlich eines Unternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wie eine Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als **Mutterunternehmen** bezeichnet) **beherrscht** wird.

▼M3

ANHANG B

Ergänzungen zu Anwendungen

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

Umgekehrter Unternehmenserwerb

B1 Wie in Paragraph 21 vermerkt, ist bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein als umgekehrter Unternehmenserwerb bezeichnet werden, der Erwerber das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden, und das emittierende Unternehmen ist das erworbene Unternehmen. Das könnte beispielsweise in den Fällen zutreffen, wo ein nicht börsennotiertes Unternehmen sich von einem kleineren börsennotiertem Unternehmen „erwerben“ lässt, um auf diese Weise eine Börsennotierung zu erhalten. Auch wenn das emittierende nicht börsennotierte Unternehmen rechtlich betrachtet als Mutterunternehmen und das börsennotierte Unternehmen als Tochterunternehmen angesehen wird, ist das rechtliche Tochterunternehmen der Erwerber, wenn es die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik des rechtlichen Mutterunternehmens zu bestimmen, um Nutzen aus dessen Geschäftstätigkeiten zu ziehen.

B2 Ein Unternehmen hat die Leitlinien der Paragraphen B3-B15 für die Bilanzierung eines umgekehrten Unternehmenserwerbs anzuwenden.

B3 Die Bilanzierung eines umgekehrten Unternehmenserwerbs bestimmt die Aufteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt und ist nicht auf Transaktionen nach dem Zusammenschluss anzuwenden.

Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses

B4 Wenn Eigenkapitalinstrumente als Teil der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses emittiert werden, verlangt Paragraph 24, dass die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente zum Tauschzeitpunkt enthalten. Paragraph 27 beschreibt, dass bei Fehlen eines verlässlichen veröffentlichten Börsenkurses der beizulegende Zeitwert des Eigenkapitalinstruments geschätzt werden kann unter Bezugnahme des beizulegenden Zeitwertes des erwerbenden Unternehmens bzw. des beizulegenden Zeitwertes des erworbenen Unternehmens, je nach dem, welcher Wert eindeutiger zu ermitteln ist.

B5 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb wird angenommen, dass die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses von dem rechtlichen Tochterunternehmen (d.h. dem Erwerber für Bilanzierungszwecke) in Form von Eigenkapitalinstrumenten getragen wurden, die an die Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens (d.h. das erworbene Unternehmen für Bilanzierungszwecke) ausgegeben wurden. Wenn der veröffentlichte Börsenkurs der Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Tochterunternehmens zur Bestimmung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses benutzt wird, ist eine Berechnung zur Bestimmung der Anzahl der Eigenkapitalinstrumente durchzuführen, die das rechtliche Tochterunternehmen emittieren müsste, um den gleichen Prozentsatz an Eigentumsanteilen des zusammengeschlossenen Unternehmens an die Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens zu liefern, wie sie an dem zusammengeschlossenen Unternehmen in Folge des umgekehrten Unternehmenserwerbs haben. Der beizulegende Zeitwert der so berechneten Anzahl der Eigenkapitalinstrumente stellt die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses dar.

B6 Ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Tochterunternehmens im Übrigen nicht eindeutig zu bestimmen, so ist der gesamte beizulegende Zeitwert aller vor dem Unternehmenszusammenschluss ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Mutterunternehmens als Basis für die Bestimmung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu nehmen.

▼M3

Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen

B7 Nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellte Konzernabschlüsse sind unter dem Namen des rechtlichen Mutterunternehmens zu veröffentlichen, jedoch mit einem Vermerk im Anhang, dass es sich hierbei um eine Fortführung des Abschlusses des rechtlichen Tochterunternehmens handelt (d.h. des Erwerbers für Bilanzierungszwecke). Da solche Konzernabschlüsse eine Fortführung der Abschlüsse des rechtlichen Tochterunternehmens darstellen:

(a) sind in diesen Konzernabschlüssen die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Tochterunternehmens zu ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten anzusetzen und zu bewerten.

(b) sind die in diesen Konzernabschlüssen ausgewiesenen Gewinnrücklagen und sonstigen Kapitalguthaben gleich den Gewinnrücklagen und sonstigen Kapitalguthaben des rechtlichen Tochterunternehmens unmittelbar vor dem Zusammenschluss.

(c) ist der in diesen Konzernabschlüssen angesetzte Betrag für ausgegebene Eigenkapitalinstrumente auf die Weise zu bestimmen, dass dem unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss gezeichneten Eigenkapital des rechtlichen Tochterunternehmens die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses, wie in den Paragraphen B4-B6 beschrieben, hinzugerechnet werden. Die in diesen Konzernabschlüssen erscheinende Eigenkapitalstruktur (d.h. die Anzahl und Art der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente) hat jedoch die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Mutterunternehmens widerzuspiegeln, einschließlich der Eigenkapitalinstrumente, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen zur Durchführung des Zusammenschlusses emittiert wurden.

(d) sind in diesen Konzernabschlüssen die Informationen des rechtlichen Tochterunternehmens als Vergleichsinformationen darzustellen.

B8 Die Bilanzierung von umgekehrtem Unternehmenserwerb wird nur für Konzernabschlüsse angewendet. Deswegen wird in dem separatem Einzelabschluss des rechtlichen Mutterunternehmens (falls vorhanden) der Anteil an dem rechtlichen Tochterunternehmen gemäß den Anforderungen von IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* in Bezug auf die Bilanzierung von Anteilen im separaten Einzelabschluss eines Anteilseigners bilanziert.

B9 Nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellte Konzernabschlüsse haben die beizulegenden Zeitwerte der Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des rechtlichen Mutterunternehmens (d.h. des erworbenen Unternehmens für Bilanzierungszwecke) widerzuspiegeln. Deswegen sind zur Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des rechtlichen Mutterunternehmens, die die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Jeglicher Überschuss der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses über den Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert dieser Posten ist gemäß den Paragraphen 51-55 zu behandeln. Jeder Überschuss des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert dieser Posten über den Anschaffungskosten des Zusammenschlusses ist gemäß Paragraph 56 zu behandeln.

Minderheitsanteile

B10 Manchmal gibt es bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb Eigentümer von rechtlichen Tochterunternehmen, die ihre Eigenkapitalinstrumente nicht gegen Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Mutterunternehmens umtauschen. Obgleich das Unternehmen, an dem diese Eigentümer Eigenkapitalinstrument halten, (das rechtliche Tochterunternehmen) ein anderes Unternehmen (das rechtliche Mutterunternehmen) erwarb, sind diese Eigentümer als Minderheitsanteile im Rahmen des Konzernabschlusses, der nach dem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellt wurde, zu behandeln. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Eigentümer des rechtlichen Tochterunternehmens, die ihre Eigenkapitalinstrumente nicht gegen Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Mutterunternehmens umtauschen, nur an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des rechtlichen Tochterunternehmens beteiligt sind und nicht an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens. Umgekehrt sind alle Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens ungeachtet dessen, dass das rechtliche Mutterunternehmen als das erworbene Unternehmen anzusehen ist, an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens beteiligt.

▼M3

B11 Da die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Tochterunternehmens zu ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten im Konzernabschluss angesetzt und bewertet werden, haben die Minderheitsanteile die entsprechenden Anteile der Minderheitsanteilseigner an den vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten der Netto-Vermögenswerte des rechtlichen Tochterunternehmens widerzuspiegeln.

Ergebnis je Aktie

B12 Wie in Paragraph B7(c) beschrieben hat die Eigenkapitalstruktur, die in den nach einem Unternehmenserwerb aufgestellten Konzernabschlüssen erscheint, die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Mutterunternehmens widerzuspiegeln, einschließlich der Eigenkapitalinstrumente, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen zur Durchführung des Zusammenschlusses emittiert wurden.

B13 Für die Ermittlung der durchschnittlich gewichteten Anzahl der während der Periode, in der der umgekehrte Unternehmenserwerb erfolgt, ausstehenden Stammaktien (der Nenner):

(a) ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Beginn dieser Periode bis zum Erwerbszeitpunkt als die Anzahl von Stammaktien anzusehen, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen für die Eigentümer des rechtlichen Tochterunternehmens emittiert wurden;

und

(b) ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Erwerbszeitpunkt bis zum Ende dieser Periode gleich der tatsächlichen Anzahl der ausstehenden Stammaktien des rechtlichen Mutterunternehmens während dieser Periode.

B14 Die unverwässerten Ergebnisse je Aktie sind für jede Vergleichsperiode vor dem Erwerbsdatum, die in den Konzernabschlüssen nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb dargestellt ist, zu berechnen, indem das den Stammaktionären in der jeweiligen Periode zurechenbare Periodenergebnis des rechtlichen Tochterunternehmens durch die Anzahl der Stammaktien geteilt wird, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen für die Eigentümer des rechtlichen Tochterunternehmens bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb emittiert wurden.

B15 Die in den Paragraphen B13 und B14 dargestellten Berechnungen gehen davon aus, dass sich die Anzahl der von dem rechtlichen Tochterunternehmen emittierten Stammaktien in den Vergleichsperioden und in dem Zeitraum vom Beginn der Periode, in der der Unternehmenserwerb stattfand, bis zum Erwerbszeitpunkt nicht geändert hat. Die Ermittlung der Ergebnisse je Aktie ist entsprechend anzupassen, um die Auswirkungen einer Änderung der Anzahl der während diesen Perioden von dem rechtlichen Tochterunternehmen emittierten Stammaktien zu berücksichtigen.

Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschluss

B16 Dieser IFRS verlangt von einem erwerbenden Unternehmen, die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens, die die relevanten Ansatzkriterien erfüllen, zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen. Für die Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses hat der Erwerber die folgenden Messgrößen als beizulegende Zeitwerte zu behandeln:

(a) für Finanzinstrumente, die an einem aktiven Markt gehandelt werden, hat das erwerbende Unternehmen die aktuellen Börsenkurse anzusetzen.

(b) für Finanzinstrumente, die nicht an einem aktiven Markt gehandelt werden, hat das erwerbende Unternehmen die geschätzten Werte heranzuziehen, die Aspekte wie Kurs-Gewinn-Verhältnisse, Dividendenrenditen und erwartete Wachstumsraten von vergleichbaren Finanzinstrumenten von Unternehmen mit vergleichbaren Charakteristika berücksichtigen.

(c) für Forderungen, Nutzungsverträge und sonstige identifizierbare Vermögenswerte hat das erwerbende Unternehmen den Barwert von zu erhaltenden Beträgen zu anzusetzen, bei deren Bestimmung angemessene, derzeit gültige Marktzinsen zu Grunde zu legen sind, abzüglich der Wertberichtigungen für Uneinbringlichkeit und Eintreibungskosten, falls notwendig. Eine Diskontierung von kurzfristigen Forderungen, Nutzungsverträgen oder sonstigen identifizierbaren Vermögenswerten ist jedoch dann nicht erforderlich, wenn die

▼M3

Differenz zwischen Nominalwert und dem abgezinsten Wert unwesentlich ist.

(d) für Vorräte von:

(i) Fertigerzeugnissen und Handelswaren hat das erwerbende Unternehmen Verkaufspreise, abzüglich (1) der Kosten der Veräußerung und (2) einer vernünftigen Gewinnspanne für die Verkaufsbemühungen des Erwerbers in Anlehnung an den Gewinn für ähnliche Fertigerzeugnisse und Handelswaren, anzusetzen;

(ii) unfertigen Erzeugnissen hat das erwerbende Unternehmen die Verkaufspreise der Fertigerzeugnisse, abzüglich (1) der noch anfallenden Kosten bis zur Fertigstellung und (2) der Kosten der Veräußerung und (3) einer vernünftigen Gewinnspanne für die Fertigstellung des Produktes und die Verkaufsbemühungen in Anlehnung an den Gewinn für ähnliche Fertigerzeugnisse, anzusetzen;

und

(iii) Rohstoffen hat das erwerbende Unternehmen die aktuellen Wiederbeschaffungskosten anzusetzen.

(e) für Grundstücke und Gebäude hat das erwerbende Unternehmen Marktwerte anzusetzen.

(f) für technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung hat das erwerbende Unternehmen Marktwerte anzusetzen, die im Normalfall geschätzt werden. Gibt es auf Grund der speziellen Art der technischen Anlage und Betriebs- und Geschäftsausstattung und der seltenen Veräußerung solcher Gegenstände, ausgenommen als Teil eines fortbestehenden Geschäftsbereiches, keine auf dem Markt basierende Anhaltspunkte für den beizulegenden Zeitwert, muss ein erwerbendes Unternehmen eventuell den beizulegenden Zeitwert unter Anwendung eines Ertragswertverfahrens oder einer Methode des Wiederbeschaffungswertes nach Abschreibung schätzen.

(g) für immaterielle Vermögenswerte hat das erwerbende Unternehmen den beizulegenden Zeitwert zu bestimmen:

(i) durch Rückgriff auf einen aktiven Markt, wie in IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* definiert;

oder

(ii) wenn kein aktiver Markt existiert, bildet der Betrag die Basis, den das erwerbende Unternehmen auf der Grundlage der besten verfügbaren Informationen bei Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen gezahlt hätte (siehe IAS 38 für weitere Anleitung zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswertes);

(h) für den Saldo aus dem für Leistungen an Arbeitnehmer angelegten Vermögen, abzüglich Schulden für leistungsorientierte Pläne, hat das erwerbende Unternehmen den Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung, abzüglich des beizulegenden Zeitwertes aller Vermögenswerte, die zur Deckung der Pläne angesetzt sind, anzusetzen. Ein Vermögenswert darf indes nur dann angesetzt werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass der Vermögenswert dem erwerbenden Unternehmen in der Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen zur Verfügung stehen wird.

(i) für Steueransprüche und Steuerschulden hat das erwerbende Unternehmen den Betrag des Steuervorteils, der sich aus steuerlichen Verlusten ergibt, oder die zu zahlenden Steuern hinsichtlich der Gewinne und Verluste gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* anzusetzen, welche aus Sicht des zusammengeschlossenen Unternehmens zu beurteilen sind. Die Steueransprüche oder Steuerschulden werden, nachdem die Steuereffekte bei der Neubewertung der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden mit ihren beizulegenden Zeitwerten eingerechnet wurden, bestimmt und nicht abgezinst.

(j) für Verbindlichkeiten und Wechselverbindlichkeiten, langfristige Verbindlichkeiten, Schulden, Rückstellungen und sonstige fällige Leistungen hat das erwerbende Unternehmen die Barwerte anzusetzen,

▼M3

die unter Berücksichtigung angemessener, derzeit gültiger Marktzinsen aufgewendet werden müssten, um die Schulden zu begleichen. Eine Abzinsung kurzfristiger Schulden ist indes dann nicht notwendig, wenn der Unterschied zwischen dem Nominalwert und dem abgezinsten Betrag unwesentlich ist.

(k) für Verlustverträge und andere identifizierbare Schulden des erworbenen Unternehmens hat das erwerbende Unternehmen die Barwerte der Beträge anzusetzen, die aufgewendet werden müssten, um die Verpflichtungen zu erfüllen, wobei angemessene, derzeit gültige Marktzinsen zu Grunde gelegt werden.

(l) für Eventualschulden des erworbenen Unternehmens hat das erwerbende Unternehmen die Beträge anzusetzen, die eine dritte Partei berechnen würde, um diese Eventualschulden zu übernehmen. Ein solcher Betrag hat alle Erwartungen hinsichtlich möglicher Cashflows und nicht nur des einen wahrscheinlichsten oder des erwarteten Höchst- oder Mindest-Cashflows widerzuspiegeln.

B17 Einige der oben genannten Leitlinien schreiben vor, dass die beizulegenden Zeitwerte mittels Barwertmethoden geschätzt werden. Wenn die Leitlinie für einen bestimmten Posten nicht auf die Anwendung der Barwertmethode verweist, kann diese Methode dennoch für die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes dieses Postens benutzt werden.

▼M3

ANHANG C

Änderungen anderer IFRS

Die Änderungen in diesem Anhang sind auf die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen anzuwenden, für die das Datum des Vertragsabschlusses am oder nach dem 31. März liegt, sowie auf die Bilanzierung aller Geschäfts- oder Firmenwerte und immaterieller Vermögenswerte, die bei diesen Unternehmenszusammenschlüssen erworben wurden. In jeder anderen Beziehung sind die Änderungen in diesem Anhang erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Hat sich ein Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 85 jedoch dazu entschieden, IFRS 3 irgendwann vor dem in den Paragraphen 78-84 dargelegten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden, so hat es auch diese Änderungen vom selben Zeitpunkt an prospektiv anzuwenden.

C1 In den International Financial Reporting Standards, einschließlich der International Accounting Standards und der Interpretationen, die ab dem 31. März 2004 anzuwenden sind, werden die Hinweise auf die aktuelle Fassung von IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* auf IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* geändert.

C2 In IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird Paragraph B 1 wie folgt geändert.

B1 Ein erstmaliger Anwender kann beschließen, IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* nicht rückwirkend auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Unternehmenszusammenschlüsse, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden) anzuwenden. Falls ein erstmaliger Anwender einen Unternehmenszusammenschluss jedoch berichtigt, um die Übereinstimmung mit IFRS 3 herzustellen muss er alle späteren Unternehmenszusammenschlüsse anpassen und ebenfalls IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004) und IAS 38 *immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004) von demselben Zeitpunkt an anwenden. Wenn ein erstmaliger Anwender sich beispielsweise entschließt, einen Unternehmenszusammenschluss zu berichtigen, der am 30. Juni 2002 stattfand, muss er alle Unternehmenszusammenschlüsse anpassen, die zwischen dem 30. Juni 2002 und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vollzogen wurden, und ebenso IAS 36 (überarbeitet 2004) sowie IAS 38 (überarbeitet 2004) ab dem 30. Juni 2002 anwenden.

C3 [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

C4 IAS 12 *Ertragsteuern* wird wie folgt geändert.

Einführung

In Paragraph 1 wird der Buchstabe (c) wie folgt geändert:

(c) die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses werden den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten und den übernommenen Schulden unter Bezugnahme auf die beizulegenden Zeitwerte zugewiesen, für steuerliche Zwecke wird jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung durchgeführt.

Die Paragraphen 6 und 9 werden wie folgt geändert:

6. Der ursprüngliche IAS 12 bezog sich nicht ausdrücklich auf Bewertungsanpassungen hinsichtlich des beizulegenden Zeitwertes bei Unternehmenszusammenschlüssen. Solche Anpassungen verursachen temporäre Unterschiede, und gemäß IAS 12 (überarbeitet) wird von einem Unternehmen der Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld oder (unter Voraussetzung der Erfüllung der Wahrscheinlichkeitskriterien für den Ansatz) des latenten Steueranspruches mit entsprechenden Konsequenzen für die Bestimmung des Betrages des Geschäfts- oder Firmenwertes oder jeglichen Überschusses des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses verlangt. IAS 12 (überarbeitet) untersagt jedoch den Ansatz von latenten Steuerschulden, die aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwertes hervorgehen.

9. Im ursprünglichen IAS 12 fand sich keine explizite Bestimmung dazu, ob latente Steueransprüche und latente Steuerschulden abgezinst werden dürfen. IAS 12 (überarbeitet) untersagt eine Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden. Paragraph 16(i) von IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* untersagt die Abzinsung latenter

▼M3

Steueransprüche und latenter Steuerschulden, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben bzw. übernommen wurden.

Standard

Im Abschnitt Zielsetzung wird der dritte Paragraph wie folgt geändert:

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

Die Paragraphen 15, 18, 19 und 21 werden wie folgt geändert:

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

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

    oder

    …

18. Temporäre Differenzen entstehen ebenfalls, wenn:

    (a) die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten und den übernommenen Schulden unter Ansatz der beizulegenden Zeitwerte zugewiesen werden, jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung für Steuerzwecke erfolgt (siehe Paragraph 19).

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

    (c) ein Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Unternehmenszusammenschluss entsteht (siehe Paragraphen 21 und 32);

    …

19. Die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses werden unter Ansatz der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen identifizierbaren Schulden zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt zugewiesen. Temporäre Differenzen entstehen, wenn die Steuerwerte der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte oder übernommenen identifizierbaren Schulden vom Unternehmenszusammenschluss nicht oder anders beeinflusst werden. Wenn beispielsweise der Buchwert eines Vermögenswertes auf seinen beizulegenden Zeitwert erhöht wird, der Steuerwert des Vermögenswertes jedoch weiterhin dem Betrag der Anschaffungskosten des Vorbesitzers entspricht, führt dies zu einer zu versteuernden temporären Differenz bzw. zu einer latenten Steuerschuld. Die sich ergebende latente Steuerschuld beeinflusst den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66).

21. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehende Geschäfts- oder Firmenwert wird als der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten eines Zusammenschlusses und dem Anteil des Erwerbers an den beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens bewertet. Viele Steuerbehörden gestatten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses keine Verringerungen des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwert als abzugsfähigen betrieblichen Aufwand. Außerdem sind die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwertes nach solchen Gesetzgebungen häufig nicht abzugsfähig, wenn ein Tochterunternehmen sein zugrunde liegendes Geschäft veräußert. Bei dieser Rechtslage hat der Geschäfts- oder Firmenwert einen Steuerwert von Null. Jeglicher Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes und

▼M3

seinem Steuerwert von Null ist eine zu versteuernde temporäre Differenz. Dieser Standard erlaubt jedoch nicht den Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld, weil der Geschäfts- oder Firmenwert als ein Restwert bewertet wird und der Ansatz der latenten Steuerschuld wiederum eine Erhöhung des Buchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes zur Folge hätte.

Die Paragraphen 21A und 21B werden hinzugefügt:

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

21B. Latente Steuerschulden für zu versteuernde temporäre Differenzen werden jedoch in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert in dem Maße angesetzt, in dem sie nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwertes hervorgehen. Wenn die Anschaffungskosten eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes beispielsweise 100 betragen und mit einem Satz von 20 Prozent pro Jahr steuerlich abzugsfähig sind, beginnend im Erwerbsjahr, so beläuft sich der Steuerwert des Geschäfts- oder Firmenwertes bei erstmaligem Ansatz auf 100 und am Ende des Erwerbsjahres auf 80. Wenn der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes am Ende des Erwerbsjahres unverändert bei 100 liegt, entsteht am Ende dieses Jahres eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20. Da diese zu versteuernde temporäre Differenz sich nicht auf den erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwertes bezieht, wird die daraus entstehende latente Steuerschuld angesetzt.

Die Paragraphen 22(a), 24 und 26(c) werden wie folgt geändert:

22. …

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

…

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

(a) kein Unternehmenszusammenschluss ist;

und

(b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.

…

26. …

▼M3

(c) die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses werden unter Ansatz der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen identifizierbaren Schulden zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt verteilt. Wird eine übernommene Schuld zum Erwerbszeitpunkt angesetzt, die damit verbundenen Kosten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses aber erst in einer späteren Periode in Abzug gebracht, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ein latenter Steueranspruch entsteht ebenfalls, wenn der beizulegende Zeitwert eines erworbenen identifizierbaren Vermögenswertes geringer als sein Steuerwert ist. In beiden Fällen beeinflusst der sich ergebende latente Steueranspruch den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66);

und

…

Paragraph 32 und die vorhergehende Überschrift wurden gestrichen.

Die Paragraphen 58(b) und 66-68 und das Beispiel nach Paragraph 68 werden wie folgt geändert und Paragraph 68C hinzugefügt:

58. **…**

(b) ein Unternehmenszusammenschluss (siehe Paragraphen 66 bis 68).

66. Wie in den Paragraphen 19 und 26(c) erläutert, können temporäre Unterschiede bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehen. Gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* bilanziert ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, wie sie die Ansatzkriterien des Paragraphen 24 erfüllen) oder latente Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden zum Erwerbszeitpunkt. Folglich beeinflussen diese latenten Steueransprüche und Steuerschulden den Geschäfts- oder Firmenwertes oder jeglichen Unterschiedsbetrag zwischen dem Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens und den Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses. Gemäß Paragraph 15(a) setzt ein Unternehmen jedoch keine latenten Steuerschulden an, die aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes entstanden sind.

67. Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses kann ein Erwerber es für wahrscheinlich halten, dass er einen eigenen latenten Steueranspruch, der vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzt wurde, realisieren kann. Beispielsweise kann ein Erwerber in der Lage sein, den Vorteil seiner noch nicht genutzten steuerlichen Verluste gegen das zukünftige zu versteuernde Einkommen des erworbenen Unternehmens zu verwenden. In solchen Fällen setzt der Erwerber einen latenten Steueranspruch an, schließt ihn jedoch nicht als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ein und berücksichtigt ihn deshalb nicht bei der Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des Unterschiedsbetrags zwischen dem Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens und den Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses.

68. Wenn der potenzielle Nutzen eines ertragssteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens, der zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nicht die Kriterien für einen gesonderten Ansatz gemäß IFRS 3 erfüllte, nachträglich jedoch realisiert wurde, hat der Erwerber den sich daraus ergebenden Steuerertrag erfolgswirksam zu erfassen. Zusätzlich hat der Erwerber:

(a) den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes auf den Betrag zu verringern, der angesetzt worden wäre, wenn der latente Steueranspruch ab dem Erwerbszeitpunkt als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre;

und

(b) die Verringerung des Nettobuchwertes des Geschäfts- oder Firmenwertes als Aufwand zu erfassen.

Diese Vorgehensweise führt jedoch weder dazu, einen Unterschiedsbetrag zwischen dem Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden und Even-

▼M3

tualschulden des erworbenen Unternehmens und den Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu bilden, noch den zuvor angesetzten Unterschiedsbetrag zu erhöhen.

Beispiel

Ein Unternehmen erwarb ein Tochterunternehmen, welches über abzugsfähige temporäre Differenzen von 300 verfügte. Der Steuersatz zum Zeitpunkt des Erwerbs betrug 30 Prozent. Der sich ergebende latente Steueranspruch von 90 wurde bei der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwertes von 500 als Folge des Unternehmenszusammenschlusses nicht als identifizierbarer Vermögenswert angesetzt. Zwei Jahre nach dem Zusammenschluss beurteilte das Unternehmen, dass das zukünftige zu versteuernde Einkommen ausreichen würde, um den Nutzen aller abzugsfähigen temporären Differenzen zu realisieren.

Das Unternehmen bilanziert einen latenten Steueranspruch von 90 und erfasst im Periodenergebnis einen latenten Steuerertrag von 90. Ebenfalls verringert das Unternehmen den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes um 90 und erfasst im Periodenergebnis einen Aufwand für diesen Betrag. Folglich werden die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwertes auf 410 verringert, den Betrag, der angesetzt worden wäre, wenn der latente Steueranspruch von 90 zum Erwerbszeitpunkt als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre.

Bei einer Erhöhung des Steuersatzes auf 40 Prozent hätte das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 120 (40 % von 300) angesetzt und im Periodenergebnis einen latenten Steuerertrag von 120 erfasst. Bei einer Senkung des Steuersatzes auf 20 Prozent hätte das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 60 (20 % von 300) und einen latenten Steuerertrag von 60 erfasst. In beiden Fällen würde das Unternehmen ebenfalls den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes um 90 verringern und einen Aufwand für diesen Betrag im Periodenergebnis erfassen.

68C. Wie in Paragraph 68A aufgeführt, kann sich der steuerlich absetzbare Betrag (oder der gemäß Paragraph 68B berechnete voraussichtliche künftige Steuerabzug) von dem dazugehörigen kumulativen Bezugsaufwand unterscheiden. Paragraph 58 des Standards verlangt, dass tatsächliche und latente Steuern als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in das Periodenergebnis einzubeziehen sind, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer (a) aus einer Transaktion oder einem Ereignis herrührt, die bzw. das in der gleichen oder einer unterschiedlichen Periode unmittelbar im Eigenkapital erfasst wird, oder (b) aus einem Unternehmenszusammenschluss. Wenn der steuerlich absetzbare Betrag (oder der geschätzte künftige Steuerabzug) den Betrag des dazugehörigen Bezugsaufwands übersteigt, weist dies drauf hin, dass sich der Steuerabzug nicht nur auf den Bezugsaufwand sondern auch auf einen Eigenkapitalposten bezieht. In dieser Situation ist der Überschuss der verbundenen tatsächlichen und latenten Steuern direkt im Eigenkapital zu erfassen.

C5 IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert.

Auf der Titelseite wird der zweite Paragraph nach dem Titel von IAS 14 wie folgt geändert:

Die Paragraphen 129 und 130 von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* geben Angabepflichten für die Berichterstattung von Wertminderungsaufwendungen nach Segmenten vor.

Standard

Die Paragraphen 19 und 21 werden wie folgt geändert:

19. Beispiele für Segmentvermögen sind u.a das Umlaufvermögen, das in der betrieblichen Tätigkeit des Segments benutzt wird, das Sachanlagevermögen, Vermögenswerte, die Gegenstand von Finanzierungsleasing-Verträgen (IAS 17 *Leasingverhältnisse*) sind und immaterielle Vermögenswerte. Wenn ein bestimmter Posten der planmäßigen Abschreibungen in den Segmentaufwendungen enthalten ist, ist der korrespondierende Vermögenswert auch im Segmentvermögen enthalten. Das Segmentvermögen schließt keine Vermögenswerte ein, die für allgemeine Unternehmens- oder Hauptgeschäftsstellenzwecke genutzt werden. Das Segmentvermögen enthält betriebliche Vermögenswerte, die von zwei oder mehr Segmenten geteilt werden,

▼M3

wenn eine vernünftige Grundlage zur Verteilung existiert. Das Segmentvermögen beinhaltet einen Geschäfts- oder Firmenwert, der einem Segment direkt zugeordnet oder der auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden kann; die Segmentaufwendungen beinhalten alle für den Geschäfts- oder Firmenwert erfassten Wertminderungsaufwendungen.

21. Die Bewertung des Segmentvermögens und der Segmentschulden schließt Anpassungen der früheren Buchwerte des bestimmbaren Segmentvermögens und der Segmentschulden eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Unternehmens mit ein, auch wenn diese Anpassungen nur zum Zweck der Aufstellung von Konzernabschlüssen gemacht werden und weder in dem Einzelabschluss des Mutterunternehmens noch in dem des Tochterunternehmens aufgenommen werden. Gleiches gilt, wenn die Sachanlagen nach dem Modell der Neubewertung von IAS 16 im Anschluss an den Erwerb neu bewertet wurden; dann spiegelt die Bewertung des Segmentvermögens diese Neubewertungen wider.

C6 In IAS 16 *Sachanlagen* (in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 64 gestrichen.

C7 IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird wie folgt geändert.

Standard

Paragraph 108 wird wie folgt geändert:

108. Im Falle eines Unternehmenszusammenschlusses hat ein Unternehmen Vermögenswerte und Schulden aus Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Barwert der zugesagten Leistungen abzüglich des beizulegenden Zeitwertes des vorhandenen Planvermögens anzusetzen (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Der Barwert der Leistungsverpflichtung beinhaltet alle folgenden Elemente, selbst wenn diese zum Zeitpunkt des Erwerbs vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst worden waren:

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die vor dem Erwerbszeitpunkt entstanden sind (ungeachtet dessen, ob sie innerhalb des 10 %-Korridors liegen oder nicht);

(b) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand als Folge der Änderung oder Einführung eines Planes vor dem Erwerbszeitpunkt;

und

…

C8 In IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* wird Paragraph 30 wie folgt geändert:

30. Die Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens sind gemäß der Definition von IFRS 3 vom Erwerbszeitpunkt an in den Konzernabschlüssen enthalten. Die Erträge und Aufwendungen …

C9 IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* wird wie folgt geändert:

Die Definition von gemeinschaftlicher Führung in Paragraph 2 wird wie folgt geändert:

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Kontrolle der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit und existiert nur dann, wenn die mit dieser Geschäftstätigkeit verbundene strategische Finanz- und Geschäftspolitik die einstimmige Zustimmung der die Kontrolle teilenden Parteien erfordert (die Partnerunternehmen).

Im Paragraph 15 wurde der Hinweis auf IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* gestrichen. Infolge dieser Änderung und der gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* erfolgten Änderungen wird Paragraph 15 wie folgt geändert:

15. Wenn Anteile an einem assoziierten Unternehmen, das früher als zur Veräußerung gehalten eingestuft war, nicht mehr die Kriterien für eine solche Klassifizierung erfüllen, sind sie von dem Zeitpunkt der Klassifizierung „als zur Veräußerung gehalten“ an mittels der Equity-Methode zu bilanzieren. Abschlüsse für Berichtsperioden nach der Klassifizierung „als zur Veräußerung gehalten“ sind entsprechend zu ändern.

Die Paragraphen 23 und 33 werden wie folgt geändert:

23. Anteile an einem assoziierten Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an mittels der Equity-Methode bilanziert, an dem sie zu einem

▼M3

assoziierten Unternehmen werden. Bei dem Anteilserwerb ist jede Differenz zwischen den Anschaffungskosten des Anteils und dem Anteil des Anteilseigners an den beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des assoziierten Unternehmens gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* zu bilanzieren. Deswegen:

(a) ist der mit einem assoziierten Unternehmen verbundene Geschäfts- oder Firmenwert im Buchwert des Anteils enthalten. Die planmäßige Abschreibung dieses Geschäfts- oder Firmenwertes ist jedoch untersagt und daher nicht in die Bestimmung des Anteils des Gesellschafters an den Gewinnen oder Verlusten des assoziierten Unternehmens einzuschließen.

(b) ist jeder Unterschiedsbetrag zwischen dem Anteil des Gesellschafters am beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des assoziierten Unternehmens und den Anschaffungskosten des Anteils vom Buchwert des Anteils ausgeschlossen und statt dessen als Ertrag in die Bestimmung des Anteils des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust des assoziierten Unternehmens in der Periode, in der der Anteil erworben wurde, einzuschließen.

Der Anteil des Gesellschafters an den Gewinnen oder Verlusten des assoziierten Unternehmens nach dem Erwerb wird sachgerecht angepasst, um beispielsweise die planmäßige Abschreibung von abschreibungsfähigen Vermögenswerten auf der Basis ihrer beizulegenden Zeitwerte am Erwerbszeitpunkt zu berücksichtigen. Auf ähnliche Weise wird der Anteil des Gesellschafters an den Gewinnen oder Verlusten des assoziierten Unternehmens nach dem Erwerb sachgerecht angepasst in Bezug auf Wertminderungsaufwendungen, z. B. für den Geschäfts- oder Firmenwert oder Sachanlagen, die vom assoziierten Unternehmen erfasst wurden.

33. Da der im Buchwert eines Anteils an einem assoziierten Unternehmens eingeschlossene Geschäfts- oder Firmenwert nicht getrennt ausgewiesen wird, wird er nicht gemäß den Anforderungen für die Überprüfung der Wertminderung beim Geschäfts- oder Firmenwert nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* separat auf Wertminderung geprüft. Stattdessen wird der gesamte Buchwert des Anteils gemäß IAS 36 auf Wertminderung geprüft, indem sein erzielbarer Betrag (der höhere der beiden Beträge, Nutzungswert und beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten) mit dem Buchwert immer dann verglichen wird, wenn die Anwendung der Vorschriften von IAS 39 darauf hinweist, dass der Anteil wertgemindert sein könnte. Bei der Bestimmung des Nutzungswertes des Anteils schätzt ein Unternehmen:

(a) seinen Anteil des Barwerts der geschätzten, erwarteten künftigen Cashflows, die von dem assoziierten Unternehmen als Ganzes voraussichtlich erzeugt werden, einschließlich der Cashflows aus den Tätigkeiten des assoziierten Unternehmens und den Erlösen aus dem endgültigen Abgang des Anteils;

oder

(b) dem Barwert der geschätzten, erwarteten künftigen Cashflows, die aus den Dividenden des Anteils und aus dem endgültigen Abgang resultieren.

Bei richtigen Annahmen führen beide Methoden zu dem gleichen Ergebnis.

C10 IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* wird wie folgt geändert:

Die Definition von gemeinschaftlicher Führung in Paragraph 3 wird wie folgt geändert:

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Kontrolle der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit und existiert nur dann, wenn die mit dieser Geschäftstätigkeit verbundene strategische Finanz- und Geschäftspolitik die einstimmige Zustimmung der die Kontrolle teilenden Parteien erfordert (die Partnerunternehmen).

Paragraph 11 wird wie folgt geändert:

11. Die vertragliche Vereinbarung begründet ein gemeinschaftliches Kontrollverhältnis bei dem Joint Venture. Eine solche Voraussetzung stellt sicher, dass kein einzelnes Partnerunternehmen, eine uneingeschränkte Beherrschung über die Aktivität haben kann.

▼**M3**

Im Paragraph 43 wurde der Hinweis auf IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* gestrichen. Infolge dieser Änderung und der gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* erfolgten Änderungen wird Paragraph 43 wie folgt geändert:

43. Wenn ein Anteil an einem gemeinschaftlich kontrollierten Unternehmen, das früher als zur Veräußerung gehalten eingestuft war, nicht mehr die Kriterien für eine solche Klassifizierung erfüllt, so ist es von dem Zeitpunkt der Klassifizierung „als zur Veräußerung gehalten“ an mittels einer Quotenkonsolidierung oder der Equity-Methode zu bilanzieren. Abschlüsse für Berichtsperioden nach der Klassifizierung „als zur Veräußerung gehalten“ sind entsprechend zu ändern.

C11 In IAS 32 *Finanzinstrumente:Angaben und Darstellung* (in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 4(c) in 4(d) umbenannt. Paragraph 4(d) wurde in 4(c) umbenannt und wie folgt geändert:

(c) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses(siehe IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse).** ***Diese Ausnahme ist nur auf den Erwerber anzuwenden.***

Infolge dieser Änderung und der Änderungen gemäß IFRS 4 *Versicherungsverträge* wird der Paragraph 4(c)-(e) wie folgt geändert:

(c) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses(siehe IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse).** ***Diese Ausnahme ist nur auf den Erwerber anzuwenden.***

(d) Versicherungsverträge gemäß der Definition von IFRS 4 **Versicherungsverträge.** ***Dieser Standard ist indes auf in Versicherungsverträgen eingebettete Derivate anzuwenden, wenn IAS 39 von dem Unternehmen verlangt, sie separat zu bilanzieren.***

(e) Finanzinstrumente, die zum Anwendungsbereich von IFRS 4 gehören, da sie eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung enthalten. Der Emittent dieser Finanzinstrumente braucht auf diese Überschussbeteiligung die Paragraphen 15-32 und AG25AG35 dieses Standards bezüglich des Unterschieds zwischen finanziellen Schulden und Eigenkapitalinstrumenten nicht anzuwenden. Diese Finanzinstrumente unterliegen indes allen anderen Vorschriften dieses Standards. Außerdem ist der vorliegende Standard auf in diese Finanzinstrumente eingebettete Derivate anzuwenden (siehe IAS 39).

Paragraph 4(f), der von IFRS 2 *Anteilsbasierte Zahlungen* eingefügt wurde, bleibt unverändert.

C12 In IAS 33 *Ergebnis je Aktie* werden die Paragraphen 22 und 64 wie folgt geändert:

22. Stammaktien, die als Teil der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses ausgegeben wurden, sind in der durchschnittlich gewichteten Anzahl der Aktien zum Erwerbszeitpunkt enthalten. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Erwerber die Gewinne und Verluste des erworbenen Unternehmens von dem Zeitpunkt an in seine Gewinn- und Verlustrechnung mit einbezieht.

64. ***Wenn… ist anzugeben. Unverwässerte und verwässerte Ergebnisse je Aktie aller dargestellten Perioden sind außerdem hinsichtlich der Auswirkungen von Fehlern und Berichtigungen aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die rückwirkend berücksichtigt werden, anzupassen.***

C13 In IAS 34 *Zwischenberichterstattung* werden die Paragraphen 16(i) und 18 wie folgt geändert:

16. **…**

(i) die Auswirkung von Änderungen in der Zusammensetzung eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode, einschließlich Unternehmenszusammenschlüssen, dem Erwerb oder der Veräußerung von Tochterunternehmen und langfristigen Finanzinvestitionen, Restrukturierungsmaßnahmen sowie Aufgabe von Geschäftsbereichen. Im Fall von Unternehmenszusammenschlüssen hat das Unternehmen die Angaben zu machen, die der Angabepflicht gemäß den Paragraphen 66-73 von IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse unterliegen;**

und

…

▼M3

18. Andere Standards schreiben Angaben vor, die in Abschlüssen darzustellen sind. In diesem Zusammenhang sind unter Abschlüssen vollständige Abschlüsse zu verstehen, in der Art, wie sie normalerweise in einem Geschäftsbericht und zuweilen in anderen Berichten enthalten sind. Mit Ausnahme der Vorschrift von Paragraph 16(i) sind die von den anderen Standards vorgeschriebenen Angaben dann nicht erforderlich, wenn der Zwischenbericht des Unternehmens keinen vollständigen Abschluss, sondern nur einen verkürzten Abschluss und ausgewählte erläuternde Anhangangaben enthält.

C14 In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* wird Paragraph 5 wie folgt geändert:

5. Wenn ein anderer Standard bestimmte Rückstellungen, Eventualschulden oder Eventualforderungen behandelt, ist der betreffende Standard von dem Unternehmen an Stelle dieses Standards anzuwenden. IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* führt beispielsweise die Behandlung von Eventualschulden durch einen Erwerber auf, die bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommen wurden. Ähnlich werden gewisse Rückstellungsarten in weiteren Standards behandelt:

…

C15 In IAS 39 *Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung* (in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 2(f) und (h) auf Grund von IFRS 4 *Versicherungsverträge* gestrichen. Paragraph 2(g) wurde in 2(f) umbenannt und wie folgt geändert: Paragraph 2(g) wurde wie folgt hinzugefügt. Infolge dieser Änderungen und der Änderungen gemäß IFRS 4 wird der Paragraph 2(d)-(g) wie folgt geändert:

(d) Finanzinstrumente, die von dem Unternehmen emittiert wurden, und die die Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 32 (einschließlich Options- und Bezugsrechte) erfüllen. Der Inhaber solcher Eigenkapitalinstrumente hat jedoch den vorliegenden Standard auf diese Instrumente anzuwenden, es sei denn sie erfüllen die zuvor unter (a) aufgeführten Ausnahmen.

(e) Rechte und Pflichten aus einem Versicherungsvertrag gemäß der Definition in IFRS 4 **Versicherungsverträge** ***oder aus einem Vertrag, der zum Anwendungsbereich von IFRS 4 gehört, da er eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung beinhaltet. Dieser Standard ist indes auf ein in einem solchen Vertag eingebetteten Derivat anzuwenden, sofern das Derivat selbst keinen Vertrag im Anwendungsbereich von IFRS 4 darstellt (siehe die Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG23–AG33). Wenn darüber hinaus ein Versicherungsvertrag eine Finanzgarantie ist, die bei der Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit im Anwendungsbereich dieses Standards auf eine andere Partei gewährt oder zurück behalten wurde, wendet der Versicherer diesen Standard auf den Vertrag an (siehe Paragraph 3 und Anhang A Paragraph AG4A).***

(f) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses(siehe IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse).** ***Diese Ausnahme ist nur auf den Erwerber anzuwenden.***

(g) Verträge zwischen einem Erwerber und einem Verkäufer in einem Unternehmenszusammenschluss, das erworbene Unternehmen an einem zukünftigen Zeitpunkt zu erwerben oder zu veräußern.

Die Paragraphen 2(i) und (j) wurden zu 2(h) und (i) umbenannt. Paragraph 2(i) wurde auf Grund von IFRS 2 *Anteilsbasierte Zahlungen* eingefügt.

C16 [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

C17 [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

C18 SIC-32 *Immaterielle Vermögenswerte-Websitekosten* wird wie folgt geändert.

Die Paragraphen 8-10 werden wie folgt geändert:

8. Eine Website, der eine Entwicklung vorausgegangen ist, ist aber nur dann als immaterieller Vermögenswert zu erfassen, wenn das Unternehmen außer den allgemeinen Voraussetzungen für Ansatz und erstmalige Bewertung, wie in IAS 38.21 beschrieben, auch die Voraussetzungen gemäß IAS 38.57 erfüllt. Insbesondere erfüllt ein Unternehmen vielleicht die Voraussetzungen für den Nachweis, dass seine Website einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen gemäß IAS 38.57(d) erzeugen wird, wenn über sie zum

▼M3

Beispiel Erträge erwirtschaftet werden können, möglicherweise sogar direkte Erträge, weil Bestellungen online aufgegeben werden können. Ein Unternehmen ist nicht in der Lage, nachzuweisen, in welcher Weise eine Website, die ausschließlich oder hauptsächlich zu dem Zweck entwickelt wurde, die unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen zu vermarkten und zu bewerben, einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird, daraus folgt, dass die Ausgaben für die Entwicklung der Website bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen sind.

9. Jede interne Ausgabe für die Entwicklung und den Betrieb einer unternehmenseigenen Website ist gemäß IAS 38 auszuweisen. Die Art der jeweiligen Tätigkeit, für die Ausgaben entstehen (z.B. für die Schulung von Angestellten oder die Unterhaltung der Website) sowie die Entwicklung- und Nachentwicklungsphase der Website, ist zu bewerten, um die angemessene Bilanzierungsmethode zu bestimmen (zusätzliche Anwendungsleitlinien sind im Anhang dieser Interpretation zu entnehmen). Einige Beispiele:

   (a) Die Planungsphase gleicht ihrer Art nach der Forschungsphase aus IAS 38.54-56. Ausgaben innerhalb dieser Phase sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen.

   (b) Die Phasen Anwendung und Entwicklung der Infrastruktur, Entwicklung des graphischen Designs und inhaltliche Entwicklung, gleichen ihrem Wesen nach, sofern der Inhalt nicht zum Zweck der Vermarktung und Werbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen entwickelt wird, der Entwicklungsphase aus IAS 38.57-64. Ausgaben, die in diesen Phasen getätigt werden, sind Teil der Kosten einer Website, die als immaterieller Vermögenswert gemäß Paragraph 8 dieser Interpretation erfasst wird, wenn die Ausgaben der Vorbereitung der Website für den beabsichtigten Gebrauch direkt oder auf einer vernünftiger und stetiger Basis zugeordnet werden können. Zum Beispiel sind Ausgaben für den Erwerb oder die Erstellung von website-spezifischem Inhalt (bei dem es sich nicht um Inhalte handelt, die die unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen vermarkten und für sie werben) oder Ausgaben, die den Gebrauch des Inhalts der Website ermöglichen (z.B. die Zahlung einer Gebühr für eine Nachdrucklizenz), als Teil der Entwicklungskosten zu erfassen, wenn diese Bedingungen erfüllt werden. Gemäß IAS 38.71 sind Ausgaben für einen immateriellen Posten, der ursprünglich in früheren Abschlüssen als Aufwand erfasst wurde, zu einem späteren Zeitpunkt jedoch nicht mehr als Teil der Kosten eines immateriellen Vermögenswertes zu erfassen (z.B. wenn die Kosten für das Copyright vollständig abgeschrieben sind und der Inhalt danach auf einer Website bereitgestellt wird).

   (c) Ausgaben, die während der Phase der inhaltlichten Entwicklung getätigt werden, wenn es um Inhalte geht, die zur Vermarktung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen entwickelt werden (z.B. Produkt-Fotografien), sind gemäß IAS 38.69(c) bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen. Sind zum Beispiel Ausgaben für professionelle Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Fotografieren von unternehmenseigenen Produkten mit Digitaltechnik und der Verbesserung der Produktpräsentation zu bewerten, sind diese Ausgaben bei Erhalt der Dienstleistungen im laufenden Prozess als Aufwand zu erfassen, nicht, wenn die Digitalaufnahmen auf der Website präsentiert werden.

   (d) Die Betriebsphase beginnt, sobald die Entwicklung einer Website abgeschlossen ist. Ausgaben, die in dieser Phase getätigt werden, sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie erfüllen die Ansatzkriterien aus IAS 38.18.

10. Eine Website, die als ein immaterieller Vermögenswert gemäß Paragraph 8 der vorliegenden Interpretation erfasst wird, ist nach dem erstmaligen Ansatz durch die Erfüllung der Voraussetzungen aus IAS 38.72-87 zu bewerten. Die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer einer Website hat kurz zu sein.

Der Paragraph „Zeitpunkt des Inkrafttretens“ wird wie folgt geändert:

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 25. März 2002 in Kraft. Die Auswirkungen der Umsetzung dieser Interpretation sind nach den Übergangsbestimmungen gemäß IAS 38, in der 1998 herausgegebenen Fassung, zu erfassen. Wenn eine Website also die Kriterien für eine Erfassung als immaterieller Vermögenswert nicht erfüllt, aber vorher als Vermögenswert erfasst wurde, ist dieser Posten auszubuchen, wenn diese Interpretation in Kraft tritt. Wenn eine Website bereits existiert

▼M3

und die Ausgaben für ihre Entwicklung die Kriterien für die Erfassung als ein immaterieller Vermögenswert erfüllen, vorher aber nicht als Vermögenswert erfasst wurden, ist der immaterielle Vermögenswert nicht zu erfassen, wenn diese Interpretation in Kraft tritt. Wenn eine Website bereits existiert und die Ausgaben für ihre Entwicklung die Kriterien für die Erfassung als ein immaterieller Vermögenswert erfüllen und vorher als Vermögenswert erfasst wurden und ursprünglich mit Herstellungskosten bewertet wurden, wird der ursprünglich erfasste Betrag als richtig bestimmt angesehen.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 4

Versicherungsverträge

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-12
Eingebettete Derivate	7-9
Entflechtung von Einlagenkomponenten	10-12
Ansatz und Bewertung	13-35
Vorübergehende Befreiung von der Anwendung einiger anderer IFRSs	13-20
Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten	15-19
Wertminderung von Rückversicherungsvermögenswerten	20
Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	21-30
Aktuelle Marktzinssätze	24
Fortführung bestehender Vorgehensweisen	25
Vorsicht	26
Zukünftige Kapitalanlage-Margen	27-29
Schattenbilanzierung	30
Erwerb von Versicherungsverträgen durch Unternehmenszusammenschluss oder Bestandsübertragung	31-33
Ermessensabhängige Überschussbeteiligung	34-35
Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Versicherungsverträgen	34
Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Finanzinstrumenten	35
Angaben	36-39
Erläuterung der ausgewiesenen Beträge	36-37
Betrag, Zeitpunkt und Ungewissheit der Cashflows	38-39
Zeitpunkt des inkrafttretens und Übergangsvorschriften	40-45
Angaben	42-44
Neueinstufung von finanziellen Vermögenswerten	45

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Rechnungslegung für *Versicherungsverträge* für jedes Unternehmen, das solche Verträge im Bestand hält (in diesem IFRS als ein *Versicherer* bezeichnet), zu bestimmen, bis der Board die zweite Phase des Projektes über Versicherungsverträge abgeschlossen hat. Insbesondere fordert dieser IFRS:

   (a) begrenzte Verbesserungen der Rechnungslegung des Versicherers für Versicherungsverträge.

   (b) Angaben zur Identifizierung und Erläuterung der aus Versicherungsverträgen stammenden Beträge im Abschluss eines Versicherers, die den Abschlussadressaten helfen, den Betrag, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der künftigen Cashflows aus Versicherungsverträgen zu verstehen.

▼M3

ANWENDUNGSBEREICH

2. Dieser IFRS ist von einem Unternehmen anzuwenden auf:

   (a) Versicherungsverträge (einschließlich *Rückversicherungsverträge*), die es im Bestand hält und Rückversicherungsverträge, die es nimmt.

   (b) Finanzinstrumente mit einer *ermessensabhängigen Überschussbeteiligung*, die es im Bestand hält (siehe Paragraph 35). IAS 32 *Finanzinstrumente*: *Angaben und Darstellung* verlangt Angaben zu Finanzinstrumenten, einschließlich der Finanzinstrumente, die solche Rechte beinhalten.

3. Dieser IFRS behandelt keine anderen Aspekte der Rechnungslegung von Versicherern, wie die Rechnungslegung für finanzielle Vermögenswerte, die Versicherer halten und für finanzielle Verbindlichkeiten, die Versicherer begeben (siehe IAS 32 und IAS 39 *Finanzinstrumente*: *Ansatz und Bewertung*), außer in den in Paragraph 45 aufgeführten Übergangsvorschriften.

4. Dieser IFRS ist von einem Unternehmen nicht anzuwenden auf:

   (a) Produktgewährleistungen, die direkt vom Hersteller, Groß- oder Einzelhändler gewährt werden (siehe IAS 18 *Erträge* und IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen*).

   (b) Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Arbeitgebern aufgrund von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* und IFRS 2 *Anteilsbasierte Zahlungen*) und Verpflichtungen aus der Versorgungszusage, die unter leistungsorientierten Altersversorgungsplänen berichtet werden (siehe IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*).

   (c) vertragliche Rechte oder vertragliche Verpflichtungen, die abhängig vom künftigen Gebrauch oder Gebrauchsrecht eines nicht-finanziellen Sachverhalts (z.B. Lizenzgebühren, Nutzungsentgelte, mögliche Leasingzahlungen und ähnliche Sachverhalte) sowie von der in einem Finanzierungsleasing eingebetteten Restwertgarantie eines Leasingnehmers sind (siehe IAS 17 *Leasingverhältnisse* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*).

   (d) finanzielle Garantien, die ein Unternehmen eingeht oder die es zurückbehält, wenn es finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen, an eine andere Partei überträgt, unabhängig davon, ob die finanziellen Garantien als finanzielle Garantien, Akkreditive oder Versicherungsverträge bezeichnet werden (siehe IAS 39).

   (e) im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zu zahlende oder ausstehende bedingte Gegenleistungen (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*).

   (f) *Erstversicherungsverträge*, die das Unternehmen nimmt (d.h. Erstversicherungsverträge, in denen das Unternehmen der *Versicherungsnehmer* ist). Ein *Zedent* indes hat diesen IFRS auf Rückversicherungsverträge anzuwenden, die er nimmt.

5. Zur Vereinfachung der Bezugnahme bezeichnet dieser IFRS jedes Unternehmen, das einen Versicherungsvertrag im Bestand hält, als einen Versicherer, unabhängig davon, ob der Halter für rechtliche Zwecke oder Aufsichtszwecke als Versicherer angesehen wird.

6. Ein Rückversicherungsvertrag ist eine Form eines Versicherungsvertrages. Dementsprechend gelten in diesem IFRS alle Hinweise auf Versicherungsverträge ebenso für Rückversicherungsverträge.

Eingebettete Derivate

7. IAS 39 verlangt von einem Unternehmen, einige eingebettete Derivate von ihrem Basisvertrag abzutrennen, zu ihrem *beizulegenden Zeitwert* zu bewerten und Änderungen des beizulegenden Zeitwertes erfolgswirksam zu berücksichtigen. IAS 39 ist auf Derivate anzuwenden, die in Versicherungsverträgen eingebettet sind, sofern das eingebettete Derivat nicht selbst ein Versicherungsvertrag ist.

8. Als eine Ausnahme von den Anforderungen in IAS 39 braucht ein Versicherer das Recht eines Versicherungsnehmers, einen Versicherungsvertrag zu einem festen Betrag zurückzukaufen (oder zu einem Betrag, der sich aus einem festen Betrag und einem Zinssatz ergibt) nicht abzutrennen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, auch dann nicht, wenn der Rückkaufswert vom Buchwert der Basis-*Versicherungsverbindlichkeit* abweicht. Die Anforderung in IAS 39 ist indes nicht auf eine in Versiche-

▼M3

rungsverträgen enthaltene Verkaufsoption oder ein Rückkaufsrecht anzuwenden, wenn der Rückkaufswert sich infolge einer Änderung einer finanziellen Variablen (wie etwa ein Aktien- oder Warenpreis bzw. -index) oder einer nicht-finanziellen Variablen, die nicht für eine der Vertragsparteien spezifisch ist, verändert. Außerdem gilt diese Anforderung ebenso, wenn das Recht des Inhabers auf Ausübung einer Verkaufsoption oder eines Rückkaufsrechts von der Änderung einer solchen Variablen ausgelöst wird (z.B. eine Verkaufsoption kann ausgeübt werden, wenn ein Börsenindex einen bestimmten Stand erreicht).

9. Paragraph 8 gilt ebenso für Rückkaufs- oder entsprechende Beendigungsrechte im Fall von Finanzinstrumenten mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung.

Entflechtung von Einlagenkomponenten

10. Einige Versicherungsverträge enthalten sowohl eine Versicherungskomponenten wie auch eine *Einlagenkomponente*. In einigen Fällen muss oder darf ein Versicherer diese Komponenten *entflechten*:

    (a) eine Entflechtung ist erforderlich, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:

        (i) der Versicherer kann die Einlagenkomponente (einschließlich aller eingebetteten Rückkaufsrechte) abgetrennt (d.h. ohne Berücksichtigung der Versicherungskomponente) bewerten.

        (ii) ohne dies würden die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Versicherers nicht vorschreiben, alle Verpflichtungen und Rechte, die aus der Einlagenkomponente resultieren, anzusetzen.

    (b) eine Entflechtung ist erlaubt, aber nicht vorgeschrieben, wenn der Versicherer die Einlagenkomponente abgetrennt, wie in (a)(i) beschrieben, bewerten kann, aber seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden den Ansatz aller Verpflichtungen und Rechte aus der Einlagenkomponente verlangen, ungeachtet der Grundsätze, die für die Bewertung dieser Rechte und Verpflichtungen verwendet werden.

    (c) eine Entflechtung ist untersagt, wenn ein Versicherer die Einlagenkomponente nicht abgetrennt, wie in (a)(i) beschrieben, bewerten kann.

11. Nachstehend ein Beispiel für den Fall, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eines Versicherers nicht verlangen, dass alle aus einer Einlagekomponente entstehenden Verpflichtungen angesetzt werden. Ein Zedent erhält eine Erstattung von Schäden von einem Rückversicherer, aber der Vertrag verpflichtet den Zedenten, die Erstattung in künftigen Jahren zurückzuzahlen. Diese Verpflichtung entstammt einer Einlagenkomponente. Wenn die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Zedenten es andernfalls erlauben würden, die Erstattung als Erträge zu erfassen, ohne die daraus resultierende Verpflichtung anzusetzen, ist eine Entflechtung erforderlich.

12. Zur Entflechtung eines Vertrages hat ein Versicherer:

    (a) diesen IFRS auf die Versicherungskomponente anzuwenden.

    (b) IAS 39 auf die Einlagenkomponente anzuwenden.

ANSATZ UND BEWERTUNG

Vorübergehende Befreiung von der Anwendung einiger anderer IFRSs

13. Die Paragraphen 10-12 von IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* legen die Kriterien fest, die ein Unternehmen zur Entwicklung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu verwenden hat, wenn kein IFRS ausdrücklich für einen Sachverhalt anwendbar ist. Der vorliegende IFRS nimmt jedoch Versicherer von der Anwendung dieser Kriterien auf seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Folgendes aus:

    (a) Versicherungsverträge, die er im Bestand hält (einschließlich zugehöriger Abschlusskosten und zugehöriger immaterieller Vermögenswerte, wie solche, die in den Paragraphen 31 und 32 beschrieben sind);

    und

    (b) Rückversicherungsverträge, die er nimmt.

▼M3

14. Trotzdem nimmt der vorliegende IFRS den Versicherer von einigen Auswirkungen der in den Paragraphen 10-12 von IAS 8 dargelegten Kriterien nicht aus. Ein Versicherer ist insbesondere verpflichtet:

(a) jede Rückstellung für eventuelle künftige Schäden nicht als Verbindlichkeit anzusetzen, wenn diese Schäden bei Versicherungsverträgen anfallen, die am Berichtsstichtag nicht bestehen (wie z.B. Großrisiken- und Schwankungsrückstellungen).

(b) den *Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten*, wie in den Paragraphen 15-19 beschrieben, durchzuführen.

(c) eine Versicherungsverbindlichkeit (oder einen Teil einer Versicherungsverbindlichkeit) dann, und nur dann, aus seiner Bilanz auszubuchen, wenn diese getilgt ist – d.h. wenn die im Vertrag genannte Verpflichtung erfüllt oder gekündigt oder erloschen ist.

(d) Folgendes nicht zu saldieren:

(i) *Rückversicherungsvermögenswerte* mit den zugehörigen Versicherungsverbindlichkeiten;

oder

(ii) Erträge oder Aufwendungen von Rückversicherungsverträgen mit den Aufwendungen oder Erträgen von den zugehörigen Versicherungsverträgen.

(e) zu berücksichtigen, ob seine Rückversicherungsvermögenswerte wertgemindert sind (siehe Paragraph 20).

Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten

15. **Ein Versicherer hat an jedem Berichtsstichtag unter Verwendung aktueller Schätzungen der künftigen Cashflows aufgrund seiner Versicherungsverträge einzuschätzen, ob seine angesetzten Versicherungsverbindlichkeiten angemessen sind. Zeigt die Einschätzung, dass der Buchwert seiner Versicherungsverbindlichkeiten (abzüglich der zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten und der zugehörigen immateriellen Vermögenswerte, wie die in den Paragraphen 31 und 32 behandelten) im Hinblick auf die geschätzten künftigen Cashflows unangemessen ist, ist der gesamte Fehlbetrag erfolgswirksam zu erfassen.**

16. Wendet ein Versicherer einen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten an, der den spezifizierten Mindestanforderungen entspricht, schreibt dieser IFRS keine weiteren Anforderungen vor. Die Mindestanforderungen sind die Folgenden:

(a) Der Test berücksichtigt aktuelle Schätzungen aller vertraglichen Cashflows und aller zugehörigen Cashflows, wie Regulierungskosten und Cashflows, die aus enthaltenen Optionen und Garantien stammen.

(b) Zeigt der Test, dass die Verbindlichkeit unangemessen ist, wird der gesamte Fehlbetrag erfolgswirksam erfasst.

17. Verlangen die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eines Versicherers keinen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten, der die im Paragraph 16 beschriebenen Mindestanforderungen erfüllt, hat der Versicherer:

(a) den Buchwert der betreffenden Versicherungsverbindlichkeiten (*) festzustellen, der vermindert ist um den Buchwert von:

(i) allen zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten;

und

(ii) allen zugehörigen immateriellen Vermögenswerten, wie diejenigen, die bei einem Unternehmenszusammenschluss oder einer Bestandsübertragung erworben wurden (siehe Paragraphen 31 und 32). Zugehörige Rückversicherungsvermögenswerte werden indes nicht berücksichtigt, da ein Versicherer diese gesondert bilanziert (siehe Paragraph 20).

(b) festzustellen, ob der in (a) beschriebene Betrag geringer als der Buchwert ist, der gefordert wäre, wenn die betreffende Versicherungs-

(*) Die betreffenden Versicherungsverbindlichkeiten sind diejenigen Versicherungsverbindlichkeiten (und zugehörige abgegrenzte Abschlusskosten sowie zugehörige immaterielle Vermögenswerte), für die die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Versicherers keinen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten verlangen, der die Mindestanforderungen aus Paragraph 16 erfüllt.

▼M3

verbindlichkeit im Anwendungsbereich von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* läge. Wenn er geringer ist, hat der Versicherer die gesamte Differenz erfolgswirksam zu erfassen und den Buchwert der zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten oder der zugehörigen immateriellen Vermögenswerte zu vermindern bzw. den Buchwert der betreffenden Versicherungsverbindlichkeiten zu erhöhen.

18. Erfüllt der Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten eines Versicherers die Mindestanforderungen aus Paragraph 16, wird der Test entsprechend der in ihm bestimmten Zusammenfassung von Verträgen angewendet. Wenn sein Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten diese Mindestanforderungen nicht erfüllt, ist der in Paragraph 17 beschriebene Vergleich auf einen Teilbestand von Verträgen anzuwenden, die ungefähr ähnliche Risiken beinhalten und zusammen als ein Portefeuille geführt werden.

19. Der im Paragraph 17(b) beschriebene Betrag (d.h. das Ergebnis der Anwendung von IAS 37) hat zukünftige Kapitalanlage-Margen (siehe Paragraphen 27-29) dann widerzuspiegeln und nur dann, wenn der in Paragraph 17(a) beschriebene Betrag auch diese Margen widerspiegelt.

Wertminderung von Rückversicherungsvermögenswerten

20. Ist der Rückversicherungsvermögenswert eines Zedenten wertgemindert, hat der Zedent den Buchwert entsprechend zu reduzieren und diesen Wertminderungsaufwand erfolgswirksam zu erfassen. Ein Rückversicherungsvermögenswert ist dann und nur dann wertgemindert, wenn:

(a) ein objektiver substantieller Hinweis vorliegt, dass der Zedent als Folge eines nach dem erstmaligen Ansatz des Rückversicherungsvermögenswertes eingetretenen Ereignisses möglicherweise nicht alle ihm nach den Vertragsbedingungen zustehenden Beträge erhalten wird;

und

(b) dieses Ereignis eine verlässlich bewertbare Auswirkung auf die Beträge hat, die der Zedent vom Rückversicherer erhalten wird.

Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

21. Die Paragraphen 22-30 gelten sowohl für Änderungen, die ein Versicherer vornimmt, der bereits IFRSs verwendet als auch für Änderungen, die ein Versicherer vornimmt, wenn er IFRSs zum ersten Mal anwendet.

22. **Ein Versicherer darf seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge dann und nur dann ändern, wenn diese Änderung den Abschluss für die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der Adressaten relevanter macht, ohne weniger verlässlich zu sein, oder verlässlicher macht, ohne weniger relevant für jene Entscheidungsfindung zu sein. Ein Versicherer hat die Relevanz und Verlässlichkeit anhand der Kriterien von IAS 8 zu beurteilen.**

23. Zur Rechtfertigung der Änderung seiner Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge hat ein Versicherer zu zeigen, dass die Änderung seinen Abschluss näher an die Erfüllung der Kriterien in IAS 8 bringt, wobei die Änderung eine vollständige Übereinstimmung mit jenen Kriterien nicht erreichen muss. Die folgenden besonderen Sachverhalte werden nachstehend erläutert:

(a) aktuelle Zinssätze (Paragraph 24);

(b) Fortführung bestehender Vorgehensweisen (Paragraph 25);

(c) Vorsicht (Paragraph 26);

(d) zukünftige Kapitalanlage-Margen (Paragraphen 27-29);

und

(e) Schattenbilanzierung (Paragraph 30).

Aktuelle Marktzinssätze

24. Ein Versicherer darf, ohne dazu verpflichtet zu sein, seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so ändern, dass er eine Neubewertung bestimmter Versicherungsverbindlichkeiten (*) vornimmt, um die aktuellen

(*) In diesem Paragraphen beinhalten Versicherungsverbindlichkeiten zugehörige Abschlusskosten und zugehörige immaterielle Vermögenswerte, wie die in den Paragraphen 31 und 32 beschriebenen.

▼M3

Marktzinssätze widerzuspiegeln, und er die Änderungen dieser Verbindlichkeiten erfolgswirksam erfasst. Dabei darf er auch Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einführen, die andere aktuelle Schätzwerte und Annahmen für die Bewertung dieser Verbindlichkeiten fordern. Das Wahlrecht in diesem Paragraphen erlaubt einem Versicherer, seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für bestimmte Verbindlichkeiten zu ändern, ohne diese Methoden konsequent auf alle ähnlichen Verbindlichkeiten anzuwenden, wie es andernfalls von IAS 8 verlangt würde. Wenn ein Versicherer Verbindlichkeiten für diese Wahl bestimmt, dann hat er die aktuellen Marktzinsen (und ggf. die anderen aktuellen Schätzwerte und Annahmen) konsequent in allen Perioden auf alle diese Verbindlichkeiten anzuwenden, bis sie erloschen sind.

Fortführung bestehender Vorgehensweisen

25. Ein Versicherer kann die folgenden Vorgehensweisen fortführen, aber die Einführung einer solchen erfüllt nicht Paragraph 22:

(a) Bewertung von Versicherungsverbindlichkeiten auf einer nicht abgezinsten Basis.

(b) Bewertung der vertraglichen Rechte auf künftige Kapitalanlage-Gebühren mit einem Betrag, der deren beizulegenden Zeitwert übersteigt, der durch einen Vergleich mit aktuellen Gebühren, die von anderen Marktteilnehmern für ähnliche Dienstleistungen erhoben werden, angenähert werden kann. Es ist wahrscheinlich, dass der beizulegende Zeitwert bei Begründung dieser vertraglichen Rechte den Anschaffungskosten entspricht, es sei denn die künftigen Kapitalanlage-Gebühren und die zugehörigen Kosten fallen aus dem Rahmen der Vergleichswerte im Markt.

(c) Der Gebrauch uneinheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge (und zugehörige abgegrenzte Abschlusskosten und zugehörige immaterielle Vermögenswerte, sofern vorhanden) von Tochterunternehmen, abgesehen von denen, die durch Paragraph 24 erlaubt sind. Im Fall von uneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darf ein Versicherer sie ändern, sofern diese Änderung die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nicht noch uneinheitlicher macht und überdies die anderen Anforderungen in diesem IFRS erfüllt.

Vorsicht

26. Ein Versicherer braucht seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge nicht zu ändern, um übermäßige Vorsicht zu beseitigen. Bewertet ein Versicherer indes seine Versicherungsverträge bereits mit ausreichender Vorsicht, so hat er keine zusätzliche Vorsicht mehr einzuführen.

Zukünftige Kapitalanlage-Margen

27. Ein Versicherer braucht seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge nicht zu ändern, um die Berücksichtigung zukünftiger Kapitalanlage-Margen zu unterlassen. Es besteht jedoch eine widerlegbare Vermutung, dass der Abschluss eines Versicherers weniger relevant und verlässlich wird, wenn er eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode einführt, die zukünftige Kapitalanlage-Margen bei der Bewertung von Versicherungsverträgen berücksichtigt, es sei denn diese Margen beeinflussen die vertraglichen Zahlungen. Zwei Beispiele von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die diese Margen berücksichtigen, sind:

(a) Verwendung eines Abzinsungssatzes, der die geschätzten Erträge aus den Vermögenswerten des Versicherers berücksichtigt;

oder

(b) Hochrechnung der Erträge aus diesen Vermögenswerten aufgrund einer geschätzten Verzinsung, Abzinsung dieser hochgerechneten Erträge mit einem anderen Zinssatz und Einschluss des Ergebnisses in die Bewertung der Verbindlichkeit.

28. Ein Versicherer kann die in Paragraph 27 beschriebene widerlegbare Vermutung dann und nur dann widerlegen, wenn die anderen Komponenten der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden die Relevanz und Verlässlichkeit seiner Abschlüsse genügend verbessern, um die Verschlechterung der Relevanz und Verlässlichkeit aufzuwiegen, die durch den Einschluss zukünftiger Kapitalanlage-Margen bewirkt wird. Man nehme beispielsweise an, dass die bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eines Versicherers für Versicherungsverträge

▼M3

übermäßig vorsichtige bei Vertragsabschluss festzusetzende Annahmen und einen von einer Regulierungsbehörde vorgeschriebenen Abzinsungssatz ohne direkten Bezug zu den Marktkonditionen vorsehen und einige enthaltene Optionen und Garantien ignorieren. Der Versicherer könnte seine Abschlüsse relevanter und nicht weniger verlässlich machen, wenn er zu umfassenden anleger-orientierten Grundsätzen der Rechnungslegung übergehen würde, die weit gebräuchlich sind und Folgendes vorsehen:

(a) aktuelle Schätzungen und Annahmen;

(b) eine vernünftige (aber nicht übermäßig vorsichtige) Marge, um das Risiko und die Ungewissheit zu berücksichtigen;

(c) Bewertungen, die sowohl den inneren Wert als auch den Zeitwert der enthaltenen Optionen und Garantien berücksichtigen;

und

(d) einen aktuellen Marktabzinsungssatz, selbst wenn dieser Abzinsungssatz die geschätzten Erträge aus den Vermögenswerten des Versicherers berücksichtigt.

29. Bei einigen Bewertungsansätzen wird der Abzinsungssatz zur Bestimmung des Barwertes zukünftiger Gewinnmargen verwendet. Diese Gewinnmargen werden dann verschiedenen Perioden mittels einer Formel zugewiesen. Bei diesen Methoden beeinflusst der Abzinsungssatz die Bewertung der Verbindlichkeit nur indirekt. Insbesondere hat die Verwendung eines weniger geeigneten Abzinsungssatzes eine begrenzte oder keine Einwirkung auf die Bewertung der Verbindlichkeit bei Vertragsabschluss. Bei anderen Methoden bestimmt der Abzinsungssatz jedoch die Bewertung der Verbindlichkeit direkt. In letzterem Fall ist es höchst unwahrscheinlich, dass ein Versicherer die im Paragraphen 27 beschriebene widerlegbare Vermutung widerlegen kann, da die Einführung eines auf den Vermögenswerten basierenden Abzinsungssatzes einen signifikanteren Effekt hat.

Schattenbilanzierung

30. In einigen Rechnungslegungsmodellen haben die realisierten Gewinne und Verluste der Vermögenswerte eines Versicherers einen direkten Effekt auf die Bewertung einiger oder aller seiner (a) Versicherungsverbindlichkeiten, (b) zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten und (c) zugehörigen immateriellen Vermögenswerten, wie die in den Paragraphen 31 und 32 beschriebenen. Ein Versicherer darf, ohne dazu verpflichtet zu sein, seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so ändern, dass ein erfasster, aber nicht realisierter Gewinn oder Verlust aus einem Vermögenswert diese Bewertungen in der selben Weise beeinflussen kann, wie es ein realisierter Gewinn oder Verlust täte. Die zugehörige Anpassung der Versicherungsverbindlichkeit (oder abgegrenzten Abschlusskosten oder immateriellen Vermögenswerte) sind dann und nur dann im Eigenkapital zu berücksichtigen, wenn die nicht realisierten Gewinne oder Verluste direkt im Eigenkapital berücksichtigt werden. Diese Vorgehensweise wird manchmal als „Schattenbilanzierung“ beschrieben.

Erwerb von Versicherungsverträgen durch Unternehmenszusammenschluss oder Bestandsübertragung

31. Im Einklang mit IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* hat ein Versicherer zum Erwerbszeitpunkt die von ihm in einem Unternehmenszusammenschluss übernommenen Versicherungsverbindlichkeiten und erworbenen *Versicherungsvermögenswerte* mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Ein Versicherer darf jedoch, ohne dazu verpflichtet zu sein, eine ausgeweitete Darstellung verwenden, die den beizulegenden Zeitwert der erworbenen Versicherungsverträge in zwei Komponenten aufteilt:

(a) eine Verbindlichkeit, die gemäß den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Versicherers für von ihm gehaltene Versicherungsverträge bewertet wird;

und

(b) einen immateriellen Vermögenswert, der die Differenz zwischen (i) dem beizulegenden Zeitwert der erworbenen vertraglichen Rechte und übernommenen vertraglichen Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen und (ii) dem in (a) beschriebenen Betrag darstellt. Die Folgebewertung dieses Vermögenswertes hat im Einklang mit der Bewertung der zugehörigen Versicherungsverbindlichkeit zu erfolgen.

32. Ein Versicherer, der einen Bestand von Versicherungsverträgen erwirbt, kann die in Paragraph 31 beschriebene ausgeweitete Darstellung verwenden.

▼M3

33. Die in den Paragraphen 31 und 32 beschriebenen immateriellen Vermögenswerte sind vom Anwendungsbereich von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* und von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* ausgenommen. IAS 36 und IAS 38 sind jedoch auf Kundenlisten und Kundenbeziehungen anzuwenden, die die Erwartungen auf künftige Verträge beinhalten, die nicht in den Rahmen der vertraglichen Rechte und Verpflichtungen der Versicherungsverträge fallen, die zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses oder der Bestandsübertragung bestanden.

Ermessensabhängige Überschussbeteiligung

Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Versicherungsverträgen

34. Einige Versicherungsverträge enthalten sowohl eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung als auch ein *garantiertes Element*. Der Versicherer eines solchen Vertrages:

(a) darf, ohne dazu verpflichtet zu sein, das garantierte Element getrennt von der ermessensabhängigen Überschussbeteiligung ansetzen. Wenn der Versicherer diese nicht getrennt ansetzt, hat er den gesamten Vertrag als eine Verbindlichkeit zu klassifizieren. Setzt der Versicherer sie getrennt an, dann ist das garantierte Element als eine Verbindlichkeit zu klassifizieren.

(b) hat, wenn er die ermessensabhängige Überschussbeteiligung getrennt vom garantierten Element ansetzt, diese entweder als eine Verbindlichkeit oder als eine gesonderte Komponente des Eigenkapitals zu klassifizieren. Dieser IFRS bestimmt nicht, wie der Versicherer festlegt, ob dieses Recht eine Verbindlichkeit oder Eigenkapital ist. Der Versicherer darf dieses Recht in eine Verbindlichkeit und Eigenkapitalkomponenten aufteilen und hat für diese Aufteilung eine einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu verwenden. Der Versicherer darf dieses Recht nicht als eine Zwischenkategorie klassifizieren, die weder Verbindlichkeit noch Eigenkapital ist.

(c) darf alle erhaltenen Beiträge als Erträge erfassen, ohne dabei einen Teil abzutrennen, der zur Eigenkapitalkomponente gehört. Die sich ergebenden Änderungen des garantierten Elements und des Anteils an der ermessensabhängigen Überschussbeteiligung, der als Verbindlichkeit klassifiziert ist, sind erfolgswirksam zu erfassen. Wenn ein Teil oder die gesamte ermessensabhängige Überschussbeteiligung als Eigenkapital klassifiziert ist, kann ein Teil des Gewinns oder Verlustes diesem Recht zugerechnet werden (auf dieselbe Weise wie ein Teil einem Minderheitsanteil zugerechnet werden kann). Der Versicherer hat den Teil eines Gewinns oder Verlustes, der einer Eigenkapitalkomponente einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung zuzurechnen ist, als Ergebnisverwendung und nicht als Aufwendungen oder Erträge erfassen (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*).

(d) hat für den Fall, dass ein eingebettetes Derivat im Vertrag enthalten ist, das in den Anwendungsbereich von IAS 39 fällt, IAS 39 auf dieses eingebettete Derivat anzuwenden.

(e) hat in jeder Hinsicht, soweit nichts anderes in den Paragraphen 14-20 und 34(a)-(d) aufgeführt ist, seine bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für solche Verträge fortzuführen, es sei denn er ändert seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Übereinstimmung mit den Paragraphen 21-30.

Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Finanzinstrumenten

35. Die Anforderungen in Paragraph 34 gelten ebenso für ein Finanzinstrument, das eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung enthält. Ferner:

(a) hat der Verpflichtete, wenn er die gesamte ermessensabhängige Überschussbeteiligung als eine Verbindlichkeit klassifiziert, den Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten nach den Paragraphen 15-19 auf den ganzen Vertrag anzuwenden (d.h. sowohl auf das garantierte Element als auch auf die ermessensabhängige Überschussbeteiligung). Der Verpflichtete braucht den Betrag, der sich aus der Anwendung von IAS 39 auf das garantierte Element ergeben würde, nicht zu bestimmen.

(b) darf, wenn der Verpflichtete das Recht teilweise oder ganz als eine getrennte Komponente des Eigenkapitals klassifiziert, die für den ganzen Vertrag angesetzte Verbindlichkeit nicht kleiner als der Betrag sein, der sich bei der Anwendung von IAS 39 auf das garantierte Element ergeben würde. Dieser Betrag beinhaltet den inneren Wert

▼M3

einer Option, den Vertrag zurückzukaufen, braucht jedoch nicht seinen Zeitwert zu beinhalten, wenn Paragraph 9 diese Option von der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ausnimmt. Der Verpflichtete braucht den Betrag, der sich aus der Anwendung von IAS 39 auf das garantierte Element ergeben würde, weder anzugeben noch separat auszuweisen. Weiterhin braucht der Verpflichtete diesen Betrag nicht zu bestimmen, wenn die gesamte angesetzte Verbindlichkeit offensichtlich höher ist.

(c) darf der Verpflichtete weiterhin die Beiträge für diese Verträge als Erträge und die sich ergebende Erhöhung des Buchwertes der Verbindlichkeit als Aufwand erfassen, obwohl diese Verträge Finanzinstrumente sind.

ANGABEN

Erläuterung der ausgewiesenen Beträge

36. **Ein Versicherer hat Angaben zu machen, die die Beträge in seinem Abschluss, die aus Versicherungsverträgen stammen, identifizieren und erläutern.**

37. Zur Erfüllung von Paragraph 36 hat der Versicherer folgende Angaben zu machen:

(a) seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge und zugehörige Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen.

(b) die angesetzten Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen (und, wenn zur Darstellung der Kapitalflussrechnung die direkte Methode verwendet wird, Cashflows), die sich aus Versicherungsverträgen ergeben. Wenn der Versicherer ein Zedent ist, hat er außerdem folgende Angaben zu machen:

(i) erfolgswirksam erfasste Gewinne und Verluste aus der Rückversicherungsnahme;

und

(ii) wenn der Zedent die Gewinne und Verluste, die sich aus Rückversicherungsnahmen ergeben, abgrenzt und tilgt, die Tilgung für die Berichtsperiode und die ungetilgt verbleibenden Beträge am Anfang und Ende der Periode.

(c) das zur Bestimmung der Annahmen verwendete Verfahren, die die größte Auswirkung auf die Bewertung der unter (b) beschriebenen angesetzten Beträge haben. Sofern es durchführbar ist, hat ein Versicherer auch zahlenmäßige Angaben dieser Annahmen zu geben.

(d) die Auswirkung von Änderungen der zur Bewertung von Versicherungsvermögenswerten und Versicherungsverbindlichkeiten verwendeten Annahmen, wobei der Effekt jeder einzelnen Änderung, der sich wesentlich auf den Abschluss auswirkt, gesondert aufgezeigt wird.

(e) Überleitungsrechnungen der Änderungen der Versicherungsverbindlichkeiten, Rückversicherungsvermögenswerten und, sofern vorhanden, zugehöriger abgegrenzter Abschlusskosten.

Betrag, Zeitpunkt und Ungewissheit der Cashflows

38. **Ein Versicherer hat Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten helfen, den Betrag, den Zeitpunkt und die Ungewissheit künftiger Cashflows aufgrund von Versicherungsverträgen zu verstehen.**

39. Zur Erfüllung von Paragraph 38 hat der Versicherer folgende Angaben zu machen:

(a) seine Ziele bei der Steuerung der Risiken, die sich aus Versicherungsverträgen ergeben, und seine Methoden zum Ausgleich dieser Risiken.

(b) die Bestimmungen und Bedingungen von Versicherungsverträgen, die sich wesentlich auf den Betrag, den Zeitpunkt und die Ungewissheit der künftigen Cashflows des Versicherers auswirken.

(c) Informationen über das *Versicherungsrisiko* (sowohl vor als auch nach dem Ausgleich des Risikos durch Rückversicherung), einschließlich Informationen über:

▼M3

(i) die Sensitivität von Gewinn oder Verlust und Eigenkapital bezüglich Änderungen der Variablen, die einen wesentlichen Effekt auf diese haben.

(ii) Konzentrationen von Versicherungsrisiken.

(iii) tatsächliche Schäden verglichen mit früheren Schätzungen (d.h. Schadenentwicklung). Die Angaben zur Schadenentwicklung gehen bis zu der Periode zurück, in der der erste wesentliche Schaden eingetreten ist, für den noch Ungewissheit über den Betrag und den Zeitpunkt der Schadenzahlung besteht, aber sie müssen nicht mehr als zehn Jahre zurückgehen. Ein Versicherer braucht diese Angaben nicht für Schäden zu machen, für die die Ungewissheit über den Betrag und den Zeitpunkt der Schadenzahlung üblicherweise innerhalb eines Jahres geklärt ist.

(d) die Informationen über Zinsänderungsrisiken und Ausfallrisiken, die IAS 32 fordern würde, wenn die Versicherungsverträge in den Anwendungsbereich von IAS 32 fielen.

(e) Informationen über Zinsänderungsrisiken oder Marktrisiken aus eingebetteten Derivaten, die in einem Basisversicherungsvertrag enthalten sind, wenn der Versicherer die eingebetteten Derivate nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerten muss und dies auch nicht tut.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

40. Die Übergangsvorschriften in den Paragraphen 41-45 gelten sowohl für ein Unternehmen, das bereits IFRSs anwendet, wenn es erstmals diesen IFRS anwendet, und für ein Unternehmen, das IFRSs zum ersten Mal anwendet (Erstanwender).

41. Ein Unternehmen hat diesen IFRS erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben.

Angaben

42. Ein Unternehmen braucht die Angabepflichten in diesem IFRS nicht auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahre beziehen, mit Ausnahme der Angaben gemäß Paragraph 37(a) und (b) über Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und angesetzte Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen (und Cashflows bei Verwendung der direkten Methode).

43. Wenn es undurchführbar ist, eine bestimmte Vorschrift der Paragraphen 10-35 auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf Geschäftsjahre beziehen, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat ein Unternehmen dies anzugeben. Die Anwendung des Angemessenheitstests für Verbindlichkeiten (Paragraphen 15-19) auf solche Vergleichsinformationen könnte manchmal undurchführbar sein, aber es ist höchst unwahrscheinlich, dass es undurchführbar ist, andere Vorschriften der Paragraphen 10-35 bei solchen Vergleichsinformationen anzuwenden. IAS 8 erläutert den Begriff „undurchführbar".

44. Bei der Anwendung des Paragraphen 39(c)(iii) braucht ein Unternehmen keine Informationen über Schadenentwicklung anzugeben, bei der der Schaden mehr als fünf Jahre vor dem Ende des ersten Geschäftsjahres, für das dieser IFRS angewendet wird, zurückliegt. Ist es überdies bei erstmaliger Anwendung dieses IFRS undurchführbar, Informationen über die Schadenentwicklung vor dem Beginn der frühesten Berichtsperiode bereit zu stellen, für die ein Unternehmen vollständige Vergleichsinformationen in Übereinstimmung mit diesem IFRS darlegt, so hat das Unternehmen dies anzugeben.

Neueinstufung von finanziellen Vermögenswerten

45. Wenn ein Versicherer seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverbindlichkeiten ändert, ist er berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, einige oder alle seiner finanziellen Vermögenswerte als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" einzustufen. Diese Neueinstufung ist erlaubt, wenn ein Versicherer bei der erstmaligen Anwendung dieses IFRS seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ändert und wenn er nachfolgend Änderungen der Methoden durchführt, die von Paragraph 22 zugelassen sind. Diese Neueinstufung ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und IAS 8 ist anzuwenden.

▼M3

ANHANG A

Begriffsdefinitionen

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

Zedent	Der **Versicherungsnehmer** eines **Rückversicherungsvertrages**.
Einlagenkomponente	Eine vertragliche Komponente, die nicht als ein Derivat nach IAS 39 bilanziert wird und die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen würde, wenn sie ein eigenständiger Vertrag wäre.
Erstversicherungsvertrag	Ein **Versicherungsvertrag**, der kein **Rückversicherungsvertrag** ist.
Ermessensabhängige Überschussbeteiligung	Ein vertragliches Recht, als Ergänzung zu **garantierten Leistungen** zusätzliche Leistungen zu erhalten: (a) die wahrscheinlich einen signifikanten Anteil an den gesamten vertraglichen Leistungen ausmachen; (b) deren Betrag oder Fälligkeit vertraglich im Ermessen des Verpflichteten liegt; und (c) die vertraglich beruhen auf: (i) dem Ergebnis eines bestimmten Bestands an Verträgen oder eines bestimmten Typs von Verträgen; (ii) den realisierten und/oder nicht realisierten Kapitalerträgen eines bestimmten Portefeuilles von Vermögenswerten, die vom Verpflichteten gehalten werden; oder (iii) dem Gewinn oder Verlust der Gesellschaft, dem Sondervermögen oder der Unternehmenseinheit, die bzw. das den Vertrag im Bestand hält.
Beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
Finanzrisiko	Das Risiko einer möglichen künftigen Änderung von einem oder mehreren eines genannten Zinssatzes, Wertpapierkurses, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer anderen Variablen, vorausgesetzt dass im Fall einer nicht-finanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine der Parteien des Vertrages ist.
Garantierte Leistungen	Zahlungen oder andere Leistungen, auf die der jeweilige **Versicherungsnehmer** oder Investor einen unbedingten Anspruch hat, der nicht im Ermessen des Verpflichteten liegt.
Garantiertes Element	Eine Verpflichtung, **garantierte Leistungen** zu erbringen, die in einem Vertrag mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung enthalten sind.
Versicherungsvermögenswert	Ein Netto-Anspruch des **Versicherers** aus einem **Versicherungsvertrag**.
Versicherungsvertrag	Ein Vertrag, nach dem eine Partei (der **Versicherer**) ein signifikantes **Versicherungsrisiko** von einer anderen Partei (dem **Versicherungsnehmer**) übernimmt, indem sie vereinbart dem Versicherungsnehmer eine Entschädigung zu leisten, wenn ein spezifiziertes ungewisses künftiges Ereignis (das **versicherte Ereignis**) den Versicherungsnehmer

▼M3

	nachteilig betrifft. (Für die Hinweise zu dieser Definition siehe Anhang B.)
Versicherungsverbindlichkeit	Eine Netto-Verpflichtung des **Versicherers** aus einem **Versicherungsvertrag**.
Versicherungsrisiko	Ein Risiko, mit Ausnahme eines **Finanzrisikos**, das von demjenigen, der den Vertrag nimmt, auf denjenigen, der ihn hält, übertragen wird.
Versichertes Ereignis	Ein ungewisses künftiges Ereignis, das von einem **Versicherungsvertrag** gedeckt ist und ein **Versicherungsrisiko** bewirkt.
Versicherer	Die Partei, die nach einem **Versicherungsvertrag** eine Verpflichtung hat, den **Versicherungsnehmer** zu entschädigen, falls ein **versichertes Ereignis** eintritt.
Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten	Eine Einschätzung, ob der Buchwert einer **Versicherungsverbindlichkeit** aufgrund einer Überprüfung der künftigen Cashflows erhöht (oder der Buchwert der zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten oder der zugehörigen immateriellen Vermögenswerte gesenkt) werden muss.
Versicherungsnehmer	Die Partei, die nach einem **Versicherungsvertrag** das Recht auf Entschädigung hat, falls ein **versichertes Ereignis** eintritt.
Rückversicherungsvermögenswert	Ein Netto-Anspruch des **Zedenten** aus einem **Rückversicherungsvertrag**.
Rückversicherungsvertrag	Ein **Versicherungsvertrag**, den ein **Versicherer** (der **Rückversicherer**) hält, nach dem er einen anderen Versicherer (den **Zedenten**) für Schäden aus einem oder mehreren Verträgen, die der Zedent im Bestand hält, entschädigen muss.
Rückversicherer	Die Partei, die nach einem **Rückversicherungsvertrag** eine Verpflichtung hat, den **Zedenten** zu entschädigen, falls ein **versichertes Ereignis** eintritt.
Entflechten	Bilanzieren der Komponenten eines Vertrages, als wären sie selbstständige Verträge.

▼M3

ANHANG B

Definition eines Versicherungsvertrages

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

B1 Dieser Anhang enthält Anwendungsleitlinien zur Definition eines Versicherungsvertrages in Anhang A. Er behandelt die folgenden Sachverhalte:

(a) den Begriff „ungewisses künftiges Ereignis“ (Paragraphen B2-B4);

(b) Naturalleistungen (Paragraphen B5-B7);

(c) Versicherungsrisiko und andere Risiken (Paragraphen B8-B17);

(d) Beispiele für Versicherungsverträge (Paragraphen B18-B21);

(e) signifikantes Versicherungsrisiko (Paragraphen B22-B28);

und

(f) Änderungen im Umfang des Versicherungsrisikos (Paragraphen B29 und B30).

Ungewisses künftiges Ereignis

B2 Ungewissheit (oder Risiko) ist das Wesentliche eines Versicherungsvertrages. Dementsprechend besteht bei Abschluss eines Versicherungsvertrages mindestens bei einer der folgenden Fragen Ungewissheit:

(a) ob ein *versichertes Ereignis* eintreten wird;

(b) wann es eintreten wird;

oder

(c) wie hoch die Leistung des Versicherers sein wird, wenn es eintritt.

B3 Bei einigen Versicherungsverträgen ist das versicherte Ereignis das Bekannt werden eines Schadens während der Vertragslaufzeit, selbst wenn der Schaden die Folge eines Ereignisses ist, das vor Abschluss des Vertrages eintrat. In anderen Versicherungsverträgen ist das versicherte Ereignis ein Ereignis, das während der Vertragslaufzeit eintritt, selbst wenn der daraus resultierende Schaden nach Ende der Vertragslaufzeit bekannt wird.

B4 Einige Versicherungsverträge decken Ereignisse, die bereits eingetreten sind, aber deren finanzielle Auswirkung noch ungewiss ist. Ein Beispiel ist ein Rückversicherungsvertrag, der dem Erstversicherer Deckung für ungünstige Entwicklungen von Schäden gewährt, die bereits von den Versicherungsnehmern gemeldet wurden. Bei solchen Verträgen ist das versicherte Ereignis das Bekannt werden der endgültigen Höhe dieser Schäden.

Naturalleistungen

B5 Einige Versicherungsverträge verlangen oder erlauben die Erbringung von Naturalleistungen. Beispielsweise kann ein Versicherer einen gestohlenen Gegenstand direkt ersetzen, statt dem Versicherungsnehmer eine Erstattung zu zahlen. Als weiteres Beispiel nutzt ein Versicherer eigene Krankenhäuser und medizinisches Personal, um medizinische Dienste zu leisten, die durch die Verträge zugesagt sind.

B6 Einige Dienstleistungsverträge gegen festes Entgelt, in denen der Umfang der Dienstleistung von einem ungewissen Ereignis abhängt, erfüllen die Definition eines Versicherungsvertrages in diesem IFRS, fallen jedoch in einigen Ländern nicht unter die Regulierungsvorschriften für Versicherungsverträge. Ein Beispiel ist ein Wartungsvertrag, in dem der Dienstleister sich verpflichtet, bestimmte Geräte nach einer Funktionsstörung zu reparieren. Das feste Dienstleistungsentgelt beruht auf der erwarteten Anzahl von Funktionsstörungen, aber es ist ungewiss, ob ein bestimmtes Gerät defekt sein wird. Die Funktionsstörung des Geräts betrifft dessen Betreiber nachteilig und der Vertrag entschädigt den Betreiber (durch eine Dienstleistung, nicht durch Geld). Ein anderes Beispiel ist ein Vertrag über einen Pannenservice für Automobile, in dem sich der Dienstleister verpflichtet, für eine feste jährliche Gebühr Pannenhilfe zu leisten oder den Wagen in eine nahegelegene Werkstatt zu schleppen. Der letztere Vertrag könnte die Definition eines Versicherungsvertrages sogar dann erfüllen, wenn sich der Dienstleister nicht verpflichtet, Reparaturen durchzuführen oder Teile zu ersetzen.

▼M3

B7 Die Anwendung des vorliegenden IFRS auf die in Paragraph B6 beschriebenen Verträge ist wahrscheinlich nicht aufwändiger als die Anwendung von denjenigen IFRSs, die gültig wären, wenn solche Verträge außerhalb des Anwendungsbereiches dieses IFRS lägen.

(a) Es ist unwahrscheinlich, dass es wesentliche Verbindlichkeiten für bereits eingetretene Funktionsstörungen und Pannen gibt.

(b) Wenn IAS 18 *Erträge* gelten würde, würde der Dienstleister Erträge entsprechend dem Stand der Erfüllung (und gemäß anderen spezifizierten Kriterien) ansetzen. Diese Methode ist ebenso nach diesem IFRS akzeptabel, was dem Dienstleister erlaubt, (i) seine bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für diese Verträge weiterhin anzuwenden, sofern sie keine durch Paragraph 14 verbotenen Vorgehensweisen beinhalten, und (ii) seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu verbessern, wenn dies durch die Paragraphen 22-30 erlaubt ist.

(c) Der Dienstleister prüft, ob die Kosten zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen die im Voraus erhaltenen Erträge überschreiten. Hierzu wendet er den in den Paragraphen 15-19 dieses IFRS beschriebenen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten an. Würde dieser IFRS für diese Verträge nicht gelten, würde der Dienstleister zur Bestimmung, ob diese Verträge belastend sind, IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* anwenden.

(d) Für diese Verträge ist es unwahrscheinlich, dass die Angabepflichten in diesem IFRS die von anderen IFRSs geforderten Angaben signifikant erhöhen.

Unterscheidung zwischen Versicherungsrisiko und anderen Risiken

B8 Die Definition eines Versicherungsvertrages bezieht sich auf ein Versicherungsrisiko, das dieser IFRS als Risiko definiert, mit Ausnahme eines *Finanzrisikos*, das vom Nehmer eines Vertrages auf den Halter übertragen wird. Ein Vertrag, der den Halter ohne signifikantes Versicherungsrisiko einem Finanzrisiko aussetzt, ist kein Versicherungsvertrag.

B9 Die Definition von Finanzrisiko in Anhang A enthält eine Liste von finanziellen und nicht-finanziellen Variablen. Diese Liste umfasst auch nicht-finanzielle Variablen, die nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages sind, so wie ein Index über Erdbebenschäden in einem bestimmten Gebiet oder ein Index über Temperaturen in einer bestimmten Stadt. Nicht-finanzielle Variablen, die spezifisch für eine Partei dieses Vertrages sind, so wie der Eintritt oder Nichteintritt eines Feuers, das einen Vermögenswert dieser Partei beschädigt oder zerstört, sind hier ausgeschlossen. Außerdem ist das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert eines nicht-finanziellen Vermögenswertes ändert, kein Finanzrisiko, wenn der beizulegende Zeitwert nicht nur Änderungen der Marktpreise für solche Vermögenswerte (eine finanzielle Variable) widerspiegelt, sondern auch den Zustand eines bestimmten nicht-finanziellen Vermögenswertes im Besitz einer Partei eines Vertrages (eine nicht-finanzielle Variable). Wenn beispielsweise eine Garantie des Restwertes eines bestimmten Autos den Garantiegeber dem Risiko von Änderungen des physischen Zustands des Autos aussetzt, ist dieses Risiko ein Versicherungsrisiko und kein Finanzrisiko.

B10 Einige Verträge setzen den Halter zusätzlich zu einem signifikanten Versicherungsrisiko einem Finanzrisiko aus. Zum Beispiel beinhalten viele Lebensversicherungsverträge sowohl die Garantie einer Mindestverzinsung für die Versicherungsnehmer (Finanzrisiko bewirkend) als auch die Zusage von Todesfallleistungen, die zu manchen Zeitpunkten den Stand des Versicherungskontos übersteigen (Versicherungsrisiko in Form von Sterblichkeitsrisiko bewirkend). Hierbei handelt es sich um Versicherungsverträge.

B11 Bei einigen Verträgen löst das versicherte Ereignis die Zahlung eines Betrages aus, der an einen Preisindex gekoppelt ist. Solche Verträge sind Versicherungsverträge, sofern die durch das versicherte Ereignis bedingte Zahlung signifikant sein kann. Ist beispielsweise eine Leibrente an einen Index der Lebenshaltungskosten gebunden, so wird ein Versicherungsrisiko übertragen, weil die Zahlung durch ein ungewisses Ereignis – dem Überleben des Leibrentners – ausgelöst wird. Die Kopplung an den Preisindex ist ein eingebettetes Derivat, gleichzeitig wird jedoch ein Versicherungsrisiko übertragen. Wenn die daraus folgende Übertragung von Versicherungsrisiko signifikant ist, erfüllt das eingebettete Derivat die Definition eines Versicherungsvertrages, in welchem Fall es nicht abgetrennt und zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden muss (siehe Paragraph 7 dieses IFRS).

▼M3

B12 Die Definition von Versicherungsrisiko bezieht sich auf ein Risiko, das der Versicherer vom Versicherungsnehmer übernimmt. Mit anderen Worten ist Versicherungsrisiko ein vorher existierendes Risiko, das vom Versicherungsnehmer auf den Versicherer übertragen wird. Daher ist ein neues, durch den Vertrag entstandenes Risiko kein Versicherungsrisiko.

B13 Die Definition eines Versicherungsvertrages bezieht sich auf eine nachteilige Wirkung auf den Versicherungsnehmer. Die Definition begrenzt die Zahlung des Versicherers nicht auf einen Betrag, der der finanziellen Wirkung des nachteiligen Ereignisses entspricht. Zum Beispiel schließt die Definition „Neuwertversicherungen“ nicht aus, unter denen dem Versicherungsnehmer genügend gezahlt wird, damit dieser den geschädigten bisherigen Vermögenswert durch einen neuwertigen Vermögenswert ersetzen kann. Entsprechend beschränkt die Definition die Zahlung aufgrund eines Risikolebensversicherungsvertrages nicht auf den finanziellen Schaden, den die Angehörigen des Verstorbenen erleiden, noch schließt sie die Zahlung von vorher festgelegten Beträgen aus, um den Schaden zu bewerten, der durch Tod oder Unfall verursacht würde.

B14 Einige Verträge bestimmen eine Leistung, wenn ein spezifiziertes ungewisses Ereignis eintritt, aber schreiben nicht vor, dass als Vorbedingung für die Leistung eine nachteilige Auswirkung auf den Versicherungsnehmer erfolgt sein muss. Solch ein Vertrag ist kein Versicherungsvertrag, auch dann nicht wenn der Nehmer den Vertrag dazu benutzt, um ein zugrunde liegendes Risiko, dem er ausgesetzt ist, auszugleichen. Benutzt der Nehmer beispielsweise ein Derivat, um eine zugrunde liegende nicht-finanzielle Variable abzusichern, die mit Cashflows von einem Vermögenswert des Unternehmens korreliert, so ist das Derivat kein Versicherungsvertrag, weil die Zahlung nicht davon abhängt, ob der Nehmer nachteilig durch die Minderung der Cashflows aus dem Vermögenswert betroffen ist. Umgekehrt bezieht sich die Definition eines Versicherungsvertrages auf ein ungewisses Ereignis, für das eine nachteilige Wirkung auf den Versicherungsnehmer eine vertragliche Voraussetzung für die Leistung ist. Diese vertragliche Voraussetzung verlangt vom Versicherer keine Überprüfung, ob das Ereignis tatsächlich eine nachteilige Wirkung verursacht hat, aber sie erlaubt dem Versicherer, eine Leistung zu verweigern, wenn er nicht überzeugt ist, dass das Ereignis eine nachteilige Wirkung verursacht hat.

B15 Storno- oder Bestandsfestigkeitsrisiko (d.h. das Risiko, dass die Gegenpartei den Vertrag früher oder später kündigt als bei der Preisfestsetzung des Vertrages vom Anbieter erwartet) ist kein Versicherungsrisiko, da die Leistung an die Gegenpartei nicht von einem ungewissen künftigen Ereignis abhängt, das die Gegenpartei nachteilig betrifft. Entsprechend ist ein Kostenrisiko (d.h. das Risiko von unerwarteten Erhöhungen der Verwaltungskosten, die mit der Verwaltung eines Vertrages, nicht jedoch der Kosten, die mit versicherten Ereignissen verbunden sind) kein Versicherungsrisiko, da eine unerwartete Erhöhung der Kosten die Gegenpartei nicht nachteilig betrifft.

B16 Deswegen ist ein Vertrag, der den Halter einem Storno-, Bestandsfestigkeits- oder Kostenrisiko aussetzt, kein Versicherungsvertrag, sofern er den Halter nicht auch einem Versicherungsrisiko aussetzt. Wenn jedoch der Halter dieses Vertrages dieses Risiko mithilfe eines zweiten Vertrages herabsetzt, in dem er einen Teil dieses Risikos auf eine andere Partei überträgt, so setzt dieser zweite Vertrag diese andere Partei einem Versicherungsrisiko aus.

B17 Ein Versicherer kann signifikantes Versicherungsrisiko nur dann vom Versicherungsnehmer übernehmen, wenn der Versicherer ein vom Versicherungsnehmer getrenntes Unternehmen ist. Im Falle eines Gegenseitigkeitsversicherers übernimmt dieser von jedem Versicherungsnehmer Risiken und erreicht mit diesen einen Portefeuilleausgleich. Obwohl die Versicherungsnehmer kollektiv das Portefeuillerisiko in ihrer Eigenschaft als Eigentümer tragen, übernimmt dennoch der Gegenseitigkeitsversicherer das Risiko des einzelnen Versicherungsvertrages.

Beispiele für Versicherungsverträge

B18 Bei den folgenden Beispielen handelt es sich um Versicherungsverträge, wenn das übertragene Versicherungsrisiko signifikant ist:

(a) Diebstahlversicherung oder Sachversicherung.

(b) Produkthaftpflicht-, Berufshaftpflicht-, allgemeine Haftpflicht- oder Rechtsschutzversicherung.

(c) Lebensversicherung und Beerdigungskostenversicherung (obwohl der Tod sicher ist, ist es ungewiss, wann er eintreten wird oder bei

▼M3

einigen Formen der Lebensversicherung, ob der Tod während der Versicherungsdauer eintreten wird).

(d) Leibrenten und Pensionsversicherungen (d.h. Verträge, die eine Entschädigung für das ungewisse künftige Ereignis — das Überleben des Leibrentners oder Pensionärs — zusagen, um den Leibrentner oder Pensionär zu unterstützen, einen bestimmten Lebensstandard aufrecht zu erhalten, der ansonsten nachteilig durch dessen Überleben beeinträchtigt werden würde).

(e) Erwerbsminderungsversicherung und Krankheitskostenversicherung.

(f) Bürgschaften, Kautionsversicherungen, Gewährleistungsbürgschaften und Bietungsbürgschaften (d.h. Verträge, die eine Entschädigung zusagen, wenn eine andere Partei eine vertragliche Verpflichtung nicht erfüllt, z.B. eine Verpflichtung ein Gebäude zu errichten).

(g) Kreditversicherung, die bestimmte Zahlungen zur Erstattung eines Schadens des Nehmers zusagt, den er erleidet, weil ein bestimmter Schuldner gemäß den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments eine fällige Zahlung nicht leistet. Diese Verträge können verschiedene rechtliche Formen haben, wie eine finanzielle Garantie, ein Akkreditiv, ein Verzugs-Kreditderivat oder ein Versicherungsvertrag. Diese Verträge liegen jedoch außerhalb des Anwendungsbereiches dieses IFRS, wenn sie das Unternehmen eingegangen ist oder zurückbehalten hat, wenn es finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten aus dem Anwendungsbereich von IAS 39 auf eine andere Partei übertragen hat (siehe Paragraph 4(d)).

(h) Produktgewährleistungen. Produktgewährleistungen, die von einer anderen Partei für vom Hersteller, Groß- oder Einzelhändler verkaufte Waren gewährt werden, fallen in den Anwendungsbereich dieses IFRS. Produktgewährleistungen, die hingegen direkt vom Hersteller, Groß- oder Einzelhändler gewährt werden, sind außerhalb des Anwendungsbereichs, weil sie in den Anwendungsbereich von IAS 18 *Erträge* und IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* fallen.

(i) Rechtstitelversicherungen (d.h. Versicherung gegen die Aufdeckung von Mängeln eines Rechtstitels auf Grundeigentum, die bei Abschluss des Versicherungsvertrages nicht erkennbar waren). In diesem Fall ist die Aufdeckung eines Mangels eines Rechtstitels das versicherte Ereignis und nicht der Mangel als solcher.

(j) Reiseserviceversicherung (d.h. Entschädigung in bar oder in Form von Dienstleistungen an Versicherungsnehmer für Schäden, die sie während einer Reise erlitten haben). Die Paragraphen B6 und B7 erläutern einige Verträge dieser Art.

(k) Katastrophenbonds, die verringerte Zahlungen von Kapital, Zinsen oder beidem vorsehen, wenn ein bestimmtes Ereignis den Emittenten des Bonds nachteilig betrifft (sofern dieses bestimmte Ereignis kein signifikantes Versicherungsrisiko bewirkt, zum Beispiel wenn dieses Ereignis eine Änderung eines Zinssatzes oder Wechselkurses ist).

(l) Versicherungs-Swaps und andere Verträge, die eine Zahlung auf Basis von Änderungen der klimatischen, geologischen oder sonstigen physikalischen Variablen vorsehen, die spezifisch für eine Partei des Vertrages sind.

(m) Rückversicherungsverträge.

B19 Die folgenden Beispiele stellen keine Versicherungsverträge dar:

(a) Kapitalanlageverträge, die die rechtliche Form eines Versicherungsvertrages haben, aber den Versicherer keinem signifikanten Versicherungsrisiko aussetzen, z.B. Lebensversicherungsverträge, bei denen der Versicherer kein signifikantes Sterblichkeitsrisiko trägt (solche Verträge sind nicht-versicherungsartige Finanzinstrumente oder Dienstleistungsverträge, siehe Paragraphen B20 und B21).

(b) Verträge, die die rechtliche Form von Versicherungen haben, aber jedes signifikante Versicherungsrisiko durch unkündbare und durchsetzbare Mechanismen an den Versicherungsnehmer zurückübertragen, indem sie die künftigen Zahlungen des Versicherungsnehmers als direkte Folge der versicherten Schäden anpassen, wie beispielsweise einige Finanzrückversicherungs- oder Gruppenversicherungsverträge (solche Verträge sind in der Regel nicht-versicherungsartige Finanzinstrumente oder Dienstleistungsverträge, siehe Paragraphen B20 und B21).

▼M3

(c) Selbstversicherung, in anderen Worten Selbsttragung eines Risikos das durch eine Versicherung gedeckt werden könnte (hier gibt es keinen Versicherungsvertrag, da es keine Vereinbarung mit einer anderen Partei gibt).

(d) Verträge (wie Rechtsverhältnisse von Spielbanken) die eine Zahlung bestimmen, wenn ein bestimmtes ungewisses künftiges Ereignis eintritt, aber nicht als vertragliche Bedingung für die Zahlung verlangen, dass das Ereignis den Versicherungsnehmer nachteilig betrifft. Dies schließt jedoch nicht die Festlegung eines vorab bestimmten Auszahlungsbetrages zur Quantifizierung des durch ein spezifiziertes Ereignis, wie Tod oder Unfall, verursachten Schadens aus (siehe auch Paragraph B13).

(e) Derivate, die eine Partei einem Finanzrisiko aber nicht einem Versicherungsrisiko aussetzen, weil sie bestimmen, dass diese Partei Zahlungen nur bei Änderungen eines oder mehrerer eines genannten Zinssatzes, Wertpapierkurses, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer anderen Variablen zu leisten hat, sofern im Fall einer nicht-finanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages ist (siehe IAS 39).

(f) eine finanzielle Garantie (oder Akkreditiv, Verzugskredit-Derivat oder Kreditversicherungsvertrag), die Zahlungen auch dann verlangt, wenn der Inhaber keinen Schaden dadurch erleidet, dass der Schuldner eine fällige Zahlung nicht leistet (siehe IAS 39).

(g) Verträge, die eine auf einer klimatischen, geologischen oder physikalischen Variablen begründete Zahlung vorsehen, die nicht spezifisch für eine Vertragspartei ist (allgemein als Wetterderivate bezeichnet).

(h) Katastrophenbonds, die verringerte Zahlungen von Kapital, Zinsen oder beidem vorsehen, welche auf einer klimatischen, geologischen oder anderen physikalischen Variablen beruhen, die nicht spezifisch für eine Vertragspartei ist.

B20 Wenn die in Paragraph B19 beschriebenen Verträge finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten bewirken, fallen sie in den Anwendungsbereich von IAS 39. Unter anderem bedeutet dies, dass die Vertragsparteien das manchmal als „Einlagenbilanzierung“ bezeichnete Verfahren verwenden, das Folgendes beinhaltet:

(a) eine Partei setzt die erhaltene Gegenleistung als eine finanzielle Verbindlichkeit an und nicht als Erträge.

(b) die andere Partei setzt die gezahlte Gegenleistung als einen finanziellen Vermögenswert an und nicht als Aufwendungen.

B21 Wenn die in Paragraph B19 beschriebenen Verträge weder finanzielle Vermögenswerte noch finanzielle Verbindlichkeiten bewirken, gilt IAS 18. Gemäß IAS 18 werden Erträge, die mit einem Geschäft verbunden sind, welche die Erbringung von Dienstleistungen einschließt, entsprechend dem Fertigstellungsgrad des Geschäfts angesetzt, wenn der Ausgang des Geschäfts verlässlich geschätzt werden kann.

Signifikantes Versicherungsrisiko

B22 Ein Vertrag ist nur dann ein Versicherungsvertrag, wenn er ein signifikantes Versicherungsrisiko überträgt. Die Paragraphen B8-B21 behandeln das Versicherungsrisiko. Die folgenden Paragraphen behandeln die Einschätzung, ob ein Versicherungsrisiko signifikant ist.

B23 Ein Versicherungsrisiko ist dann und nur dann signifikant, wenn ein versichertes Ereignis bewirken könnte, dass ein Versicherer unter irgendwelchen Umständen signifikante zusätzliche Leistungen zu erbringen hat, ausgenommen der Umstände, denen es an kommerzieller Bedeutung fehlt (d.h. die keine wahrnehmbare Wirkung auf die wirtschaftliche Sicht des Geschäfts haben). Wenn signifikante zusätzliche Leistungen unter Umständen von kommerzieller Bedeutung zu erbringen wären, kann die Bedingung des vorhergehenden Satzes sogar dann erfüllt sein, wenn das versicherte Ereignis höchst unwahrscheinlich ist oder wenn der erwartete (d.h. wahrscheinlichkeitsgewichtete) Barwert der bedingten Cashflows nur einen kleinen Teil des erwarteten Barwertes aller übrigen vertraglichen Cashflows ausmacht.

B24 Die in Paragraph 23 beschriebenen zusätzlichen Leistungen beziehen sich auf Beträge, die über die zu Erbringenden hinausgehen, wenn kein versichertes Ereignis eintreten würde (ausgenommen der Umstände, denen

▼M3

es an kommerzieller Bedeutung fehlt). Diese zusätzlichen Beträge schließen Schadensbearbeitungs- und Schadensfeststellungskosten mit ein, aber beinhalten nicht:

(a) den Verlust der Möglichkeit, den Versicherungsnehmer für künftige Dienstleistungen zu belasten. So bedeutet beispielsweise im Fall eines an Kapitalanlagen gebundenen Lebensversicherungsvertrages der Tod des Versicherungsnehmers, dass der Versicherer nicht länger Kapitalanlagedienstleistungen erbringt und dafür eine Gebühr einnimmt. Dieser wirtschaftliche Schaden stellt für den Versicherer indes kein Versicherungsrisiko dar, wie auch ein Investmentfondsmanager kein Versicherungsrisiko in Bezug auf den möglichen Tod eines Kunden trägt. Daher ist der potenzielle Verlust von künftigen Kapitalanlagegebühren bei der Einschätzung, wie viel Versicherungsrisiko von dem Vertrag übertragen wird, nicht relevant.

(b) den Verzicht auf Abzüge im Todesfall, die bei Kündigung oder Rückkauf vorgenommen würden. Da der Vertrag diese Abzüge erst eingeführt hat, stellt der Verzicht auf diese Abzüge keine Entschädigung des Versicherungsnehmers für ein vorher bestehendes Risiko dar. Daher sind sie bei der Einschätzung, wie viel Versicherungsrisiko von dem Vertrag übertragen wird, nicht relevant.

(c) eine Zahlung, die von einem Ereignis abhängt, das keinen signifikanten Schaden für den Nehmer des Vertrages hervorruft. Betrachtet man beispielsweise einen Vertrag, der den Anbieter verpflichtet, eine Million Währungseinheiten zu zahlen, wenn ein Vermögenswert einen physischen Schaden erleidet, der einen insignifikanten wirtschaftlichen Schaden von einer Währungseinheit für den Besitzer verursacht. Durch diesen Vertrag überträgt der Nehmer auf den Versicherer das insignifikante Risiko, eine Währungseinheit zu verlieren. Gleichzeitig bewirkt der Vertrag ein Risiko, das kein Versicherungsrisiko ist, aufgrund dessen der Anbieter 999 999 Währungseinheiten zahlen muss, wenn das spezifizierte Ereignis eintritt. Weil der Anbieter kein signifikantes Versicherungsrisiko vom Nehmer übernimmt, ist der Vertrag kein Versicherungsvertrag.

(d) mögliche Rückversicherungsdeckung. Der Versicherer bilanziert diese gesondert.

B25 Ein Versicherer hat die Signifikanz des Versicherungsrisikos für jeden einzelnen Vertrag einzuschätzen, ohne Bezugnahme auf die Wesentlichkeit für den Abschluss (*). Daher kann ein Versicherungsrisiko auch signifikant sein, selbst wenn die Wahrscheinlichkeit wesentlicher Verluste aus dem Bestand an Verträgen in Summe minimal ist. Diese Einschätzung auf Basis des einzelnen Vertrages macht es eher möglich, einen Vertrag als einen Versicherungsvertrag zu klassifizieren. Ist indes von einem relativ homogenen Bestand von kleinen Verträgen bekannt, dass alle Versicherungsrisiken übertragen, braucht ein Versicherer nicht jeden Vertrag dieses Bestandes einzeln zu überprüfen, um nur wenige Verträge, die jedoch keine Derivate sein dürfen, mit einer Übertragung von insignifikantem Versicherungsrisiko herauszufinden.

B26 Aus den Paragraphen B23-B25 folgt, dass ein Vertrag, der die Zahlung einer über der Erlebensfallleistung liegenden Todesfallleistung vorsieht, ein Versicherungsvertrag ist, es sei denn, dass die zusätzliche Todesfallleistung insignifikant ist (beurteilt in Bezug auf den Vertrag und nicht auf den gesamten Bestand der Verträge). Wie in Paragraph B24(b) vermerkt, wird der Verzicht auf Kündigungs- oder Rückkaufabzügen im Todesfall bei dieser Einschätzung nicht berücksichtigt, wenn dieser Verzicht den Versicherungsnehmer nicht für ein vorher bestehendes Risiko entschädigt. Entsprechend ist ein Rentenversicherungsvertrag, der für den Rest des Lebens des Versicherungsnehmers regelmäßige Zahlungen vorsieht, ein Versicherungsvertrag, es sei denn, die gesamten vom Überleben abhängigen Zahlungen sind insignifikant.

B27 Paragraph B23 bezieht sich auf zusätzliche Leistungen. Diese zusätzlichen Leistungen können eine Erfordernis beinhalten, die Leistungen früher zu erbringen, wenn das versicherte Ereignis früher eintritt und die Zahlung nicht entsprechend der Zinseffekte berichtigt ist. Ein Beispiel hierfür ist eine lebenslängliche Todesfallversicherung mit fester Versicherungssumme (in anderen Worten, eine Versicherung, die eine feste Todesfallleistung vorsieht, wann immer der Versicherungsnehmer stirbt, ohne Ende des Versicherungsschutzes). Es ist gewiss, dass der Versicherungsnehmer sterben

(*) Für diesen Zweck bilden Verträge, die gleichzeitig mit einer einzigen Gegenpartei geschlossen wurden (oder Verträge, die auf andere Weise voneinander abhängig sind) einen einzigen Vertrag.

▼M3

wird, aber der Zeitpunkt des Todes ist ungewiss. Der Versicherer wird bei jenen individuellen Verträgen einen Verlust erleiden, deren Versicherungsnehmer früh sterben, selbst wenn es insgesamt im Bestand der Verträge keinen Verlust gibt.

B28 Wenn ein Versicherungsvertrag in eine Einlagenkomponente und eine Versicherungskomponente entflochten wird, wird die Signifikanz des übertragenen Versicherungsrisikos in Bezug auf die Versicherungskomponente eingeschätzt. Die Signifikanz des innerhalb eines eingebetteten Derivates übertragenen Versicherungsrisikos wird in Bezug auf das eingebettete Derivat eingeschätzt.

Änderungen im Umfang des Versicherungsrisikos

B29 Einige Verträge übertragen bei Abschluss kein Versicherungsrisiko auf den Versicherer, obwohl sie zu einer späteren Zeit Versicherungsrisiko übertragen. Man betrachte z.B. einen Vertrag, der einen spezifizierten Kapitalertrag vorsieht und ein Wahlrecht für den Versicherungsnehmer beinhaltet, das Ergebnis der Kapitalanlage bei Ablauf zum Erwerb einer Leibrente zu benutzen, deren Preis sich nach den aktuellen Rentenbeitragssätzen bestimmt, die von dem Versicherer zum Ausübungszeitpunkt des Wahlrechtes von anderen neuen Leibrentnern erhoben werden. Der Vertrag überträgt kein Versicherungsrisiko auf den Versicherer, bis das Wahlrecht ausgeübt wird, weil der Versicherer frei bleibt, den Preis der Rente so zu bestimmen, dass sie das zu dem Zeitpunkt auf den Versicherer übertragene Versicherungsrisiko widerspiegelt. Wenn der Vertrag indes die Rentenfaktoren angibt (oder eine Grundlage für die Bestimmung der Rentenfaktoren), überträgt der Vertrag das Versicherungsrisiko auf den Versicherer ab Vertragsabschluss.

B30 Ein Vertrag, der die Kriterien eines Versicherungsvertrages erfüllt, bleibt ein Versicherungsvertrag bis alle Rechte und Verpflichtungen aus dem Vertrag aufgehoben oder erloschen sind.

▼M3

ANHANG C

Änderungen anderer IFRSs

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen IFRS auf eine frühere Periode anwendet, sind auch diese Änderungen entsprechend für diese frühere Perioden anzuwenden.

Änderungen zu IAS 32 und IAS 39

C1 In IAS 32 *Finanzinstrumente*: *Angaben und Darstellung* (überarbeitet 2003) wird Paragraph 4(d) in 4(c) umbenannt. Paragraph 4(c) wird in 4(d) umbenannt und geändert, wie in Paragraph C4 beschrieben:

Paragraph 6 wird gestrichen.

Der folgende Satz wird am Ende von Paragraph AG8 hinzugefügt:

> Einige dieser bedingten Rechte und Verpflichtungen können Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 sein.

C2 In IAS 39 *Finanzinstrumente*: *Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003) wird Paragraph 2(e) in 2(d) umbenannt. Paragraph 2(d) wird in 2(e) umbenannt und geändert, wie in Paragraph C5 beschrieben. Paragraph AG4 wird wie folgt geändert:

AG4. Dieser Standard ist auf finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten von Versicherern anzuwenden, mit Ausnahme der Rechte und Verpflichtungen, die Paragraph 2(e) ausschließt, da sie sich aufgrund von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 ergeben.

C3 Die Paragraphen 4(e) von IAS 32 und 2(h) von IAS 39 enthalten Ausschlüsse vom Anwendungsbereich für Derivate, die auf klimatischen, geologischen oder sonstigen physikalischen Variablen beruhen. Diese Paragraphen werden gestrichen. Demzufolge fallen solche Derivate in den Anwendungsbereich von IAS 32 und IAS 39, es sei denn sie erfüllen die Definition eines Versicherungsvertrages und fallen in den Anwendungsbereich von IFRS 4. Außerdem wird Paragraph AG1 von IAS 39 wie folgt geändert:

AG1. Einige Verträge sehen eine Zahlung auf der Basis klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vor. (Solche auf klimatischen Variablen basierende Verträge werden gelegentlich auch als „Wetterderivate bezeichnet".) Wenn diese Verträge nicht im Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge* liegen, fallen sie in den Anwendungsbereich dieses Standards.

C4 In IAS 32 wird ein neuer Paragraph 4(e) eingefügt. Infolge dieser Änderung und der Änderungen, die von den Paragraphen C1 und C3 sowie von IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* vorgenommen wurden, werden die Paragraphen 4(c)-(e) wie folgt geändert:

(c) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses(siehe IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse*). Diese Ausnahme ist nur auf den Erwerber anzuwenden.***

(d) Versicherungsverträge gemäß der Definition von IFRS 4 **Versicherungsverträge*. Dieser Standard ist indes auf Derivate anzuwenden, die in Versicherungsverträgen eingebettet sind, wenn IAS 39 von dem Unternehmen verlangt, sie abgetrennt zu bilanzieren.***

(e) Finanzinstrumente, die zum Anwendungsbereich von IFRS 4 gehören, da sie eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung enthalten. Der Verpflichtete dieser Finanzinstrumente ist von der Anwendung der Paragraphen 15-32 und AG25-AG35 dieses Standards bezüglich der Unterscheidung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten auf diese Überschussbeteiligung ausgenommen. Diese Finanzinstrumente unterliegen indes allen anderen Vorschriften dieses Standards. Außerdem ist der vorliegende Standard auf Derivate, die in diese Finanzinstrumente eingebettet sind, anzuwenden (siehe IAS 39).

Paragraph 4(f), der von IFRS 2 *Anteilsbasierte Zahlungen* eingefügt wurde, bleibt unverändert.

▼**M3**

C5 In IAS 39 wird Paragraph 2(f) gestrichen. Infolge dieser Änderung und der Änderungen, die von den Paragraphen C2 und C3 sowie von IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* vorgenommen wurden, erhalten die Paragraphen 2(d)-(g) folgende Fassung:

(d) Finanzinstrumente, die von dem Unternehmen emittiert wurden, und die die Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 32 (einschließlich Options- und Bezugsrechte) erfüllen. Der Inhaber solcher Eigenkapitalinstrumente hat jedoch den vorliegenden Standard auf diese Instrumente anzuwenden, es sei denn sie erfüllen die zuvor unter (a) aufgeführten Ausnahmen.

(e) Rechte und Verpflichtungen aus einem Versicherungsvertrag gemäß der Definition in IFRS 4* Versicherungsverträge *oder aus einem Vertrag, der zum Anwendungsbereich von IFRS 4 gehört, da er eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung beinhaltet. Dieser Standard ist indes auf ein Derivat, das in einen solchen Vertrag eingebettet ist, anzuwenden, sofern das Derivat selbst kein Vertrag im Anwendungsbereich von IFRS 4 ist (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG23 –AG33). Wenn darüber hinaus ein Versicherungsvertrag eine finanzielle Garantie ist, die bei der Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit im Anwendungsbereich dieses Standards auf eine andere Partei gewährt oder zurückbehalten wurde, wendet der Versicherer diesen Standard auf den Vertrag an (siehe Paragraph 3 und Anhang A Paragraph AG4A).

(f) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses(siehe IFRS 3* Unternehmenszusammenschlüsse*). Diese Ausnahme ist nur auf den Erwerber anzuwenden.

(g) Verträge zwischen einem Erwerber und einem Verkäufer in einem Unternehmenszusammenschluss, das erworbene Unternehmen zu einem zukünftigen Zeitpunkt zu erwerben oder zu veräußern.

Die Paragraphen 2(i) und (j) werden zu 2(h) und (i) umbenannt. Paragraph 2(i) wurde auf Grund von IFRS 2 *Anteilsbasierte Zahlungen* eingefügt.

Paragraph 3 wird gestrichen und durch einen neuen Paragraph 3 ersetzt und Paragraph AG4A wird hinzugefügt, jeweils wie folgt:

3. Einige finanzielle Garantien bestimmen, dass der Garantiegeber bestimmte Zahlungen zu leisten hat, um den Inhaber für einen Schaden zu entschädigen, den er erleidet, weil ein bestimmter Schuldner gemäß den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments eine fällige Zahlung nicht leistet. Wenn diese Bestimmungen ein signifikantes Risiko auf einen Garantiegeber überträgt, ist der Vertrag ein Versicherungsvertrag, wie in IFRS 4 beschrieben (siehe Paragraphen 2 (e) und AG4A). Andere finanzielle Garantien bestimmen, dass Zahlungen nur bei Änderungen eines genannten Zinssatzes, Wertpapierkurses, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer anderen Variablen vorzunehmen sind, sofern im Fall einer nicht-finanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages ist. Solche Verträge fallen in den Anwendungsbereich dieses Standards.

AG4A. Finanzielle Garantien können verschieden rechtliche Formen haben, wie eine finanzielle Garantie, ein Akkreditiv, ein Verzugs-Kreditderivat oder ein Versicherungsvertrag. Ihre Behandlung in der Rechnungslegung hängt nicht von ihrer rechtlichen Form ab. Die folgenden Beispiele erläutern die entsprechende Behandlung (siehe Paragraphen 2(e) und 3):

(a) Wenn der Vertrag kein Versicherungsvertrag gemäß der Definition von IFRS 4 ist, wendet der Garantiegeber diesen Standard an. Daher gehört eine finanzielle Garantie, die Zahlungen für den Fall vorsieht, dass das Bonitätsrating eines Schuldners unter ein bestimmtes Niveau fällt, in den Anwendungsbereich dieses Standards.

(b) Wenn der Garantiegeber die finanzielle Garantie übernimmt oder zurückbehält, wenn er finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, an eine andere Partei überträgt, wendet der Garantiegeber diesen Standard an.

▼M3

(c) Wenn der Vertrag ein Versicherungsvertrag gemäß der Definition von IFRS 4 ist, wendet der Garantiegeber IFRS 4 an, außer wenn (b) gilt.

(d) Wenn der Garantiegeber eine finanzielle Garantie in Verbindung mit dem Verkauf von Waren gibt, wendet der Garantiegeber IAS 18 bei der Bestimmung an, wann die resultierenden Erträge zu erfassen sind.

C6 In Paragraph 9 von IAS 39 wird der Begriff „einer anderen Variablen“ in der Definition eines Derivates durch den Satz „einer anderen Variablen, vorausgesetzt, dass im Fall einer nicht-finanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages ist’“, ersetzt. Die gleiche Änderung erfolgt in Paragraph 10 von IAS 39. Der nachstehende neue Paragraph AG12A wird zu IAS 39 hinzugefügt:

AG12A. Die Definition eines Derivates bezieht sich auf nicht-finanzielle Variablen, die nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages sind. Diese beinhalten einen Index zu Erdbebenschäden in einem bestimmten Gebiet und einen Index zu Temperaturen in einer bestimmten Stadt. Nicht-finanzielle Variablen, die spezifisch für eine Partei dieses Vertrages sind, beinhalten den Eintritt oder Nichteintritt eines Feuers, das einen Vermögenswert einer Vertragspartei beschädigt oder zerstört. Eine Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines nicht-finanziellen Vermögenswertes ist spezifisch für den Eigentümer, wenn der beizulegende Zeitwert nicht nur Änderungen der Marktpreise für solche Vermögenswerte (eine finanzielle Variable) widerspiegelt, sondern auch den Zustand des bestimmten, im Eigentum befindlichen nicht-finanziellen Vermögenswert (eine nicht-finanzielle Variable). Wenn beispielsweise eine Garantie des Restwertes eines bestimmten Autos den Garantiegeber dem Risiko von Änderungen des physischen Zustands des Autos aussetzt, so ist die Änderung dieses Restwertes spezifisch für den Eigentümer des Autos.

C7 In IAS 32 wird der folgende neue Paragraph 91A eingefügt, und in Paragraph 86 wird der Querverweis auf Paragraph 90 auf Paragraph 91A ausgeweitet:

91A. ***Einige finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten enthalten eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung, wie in IFRS 4*** **Versicherungsverträge** ***beschrieben. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert eines solchen Rechtes nicht verlässlich bewerten kann, hat das Unternehmen diese Tatsache zusammen mit einer Beschreibung des Vertrages, seines Buchwertes, einer Erklärung, weshalb der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann, und, wenn möglich, den geschätzten Bereich, in dem der beizulegende Zeitwert mit hoher Wahrscheinlichkeit liegt, anzugeben.***

Im Paragraph 49(e) wird„Versicherungspolice“ durch„Versicherungsvertrag“ ersetzt.

C8 In Paragraph AG30 von IAS 39 werden Beispiele für eingebettete Derivate genannt, die als nicht eng mit einem Basisvertrag verbunden angesehen werden, und in Paragraph AG33 Beispiele für eingebettete Derivate, die als eng mit einem Basisvertrag verbunden angesehen werden. Die Paragraphen AG30(g) und AG33(a), (b) und (d) werden durch die Einfügung eines Hinweises auf Versicherungsverträge wie folgt geändert und in Paragraph AG33 werden (g) und (h) hinzugefügt:

AG30 (g) Eine Kaufs-, Verkaufs- oder Vorauszahlungsoption, die in einen Basisvertrag oder Basis-Versicherungsvertrag eingebettet ist, ist nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn nicht der Ausübungspreis der Option an jedem Ausübungszeitpunkt annähernd gleich den fortgeführten Anschaffungskosten des Basis-Schuldinstruments oder des Buchwertes des Basis-Versicherungsvertrages ist. Aus Sicht des Emittenten einer Wandelschuldverschreibung mit einer eingebetteten Kaufs- oder Verkaufsoption wird die Einschätzung, ob die Kaufs- oder Verkaufsoption eng mit dem Basis-Schuldinstrument verbunden ist, durchgeführt, bevor das Eigenkapitalinstrument gemäß IAS 32 abgetrennt wird.

AG33 (a) Ein eingebettetes Derivat, in dem das Basisobjekt ein Zinssatz oder ein Zinsindex ist, der den Betrag der ansonsten aufgrund des verzinslichen Basis-Schuldinstruments oder Basis-Versicherungsvertrages zahlbaren oder zu erhaltenden Zinsen ändern kann, ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, es sei denn der

▼M3

kombinierte Vertrag kann in einer solchen Weise erfüllt werden, dass der Inhaber im Wesentlichen nicht alle seine Einlagen zurückerhält, oder das eingebettete Derivat kann zumindest die anfängliche Verzinsung des Basisvertrages des Inhabers verdoppeln, und damit kann sich eine Verzinsung ergeben, die mindestens das Zweifache des Marktzinses für einen Vertrag mit den gleichen Bedingungen wie der Basisvertrag beträgt.

(b) Eine eingebettete Ober- oder Untergrenze auf Zinssätze eines Schuldinstruments oder Versicherungsvertrages ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages die Zinsobergrenze gleich oder höher als der herrschende Marktzins ist oder die Zinsuntergrenze gleich oder unter dem herrschenden Marktzins liegt und die Zinsober- oder -untergrenze im Verhältnis zum Basisvertrag keine Hebelwirkung aufweist. Ähnlich sind Bestimmungen in einem Vertrag über den Kauf oder Verkauf eines Vermögenswertes (z. B. eines Rohstoffes), die eine Ober- oder Untergrenze auf den zu zahlenden oder zu erhaltenden Preis für den Vermögenswert bilden, eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn sowohl die Preisobergrenze als auch die Preisuntergrenze bei Abschluss unter Marktkonditionen liegen und keine Hebelwirkung aufweisen.

(d) Ein eingebettetes Fremdwährungsderivat in einem Basisvertrag, der ein Versicherungsvertrag bzw. kein Finanzinstrument ist (wie ein Kauf- oder Verkaufvertrag für einen nicht-finanziellen Gegenstand, dessen Preis auf eine Fremdwährung lautet), ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, sofern es keine Hebelwirkung aufweist, keine Optionsklausel beinhaltet und Zahlungen in einer der folgenden Währungen erfordert:

(i) die zuständige Währung einer substanziell an dem Vertrag beteiligten Partei;

(ii) die im internationalen Handel übliche Währung für die hiermit verbundenen erworbenen oder gelieferten Waren oder Dienstleistungen (wie z.B. US-Dollar bei Erdölgeschäften);

oder

(iii) eine Währung, die üblicherweise in Verträgen verwendet wird, um nicht-finanzielle Objekte in dem wirtschaftlichen Umfeld, in dem das Geschäft stattfindet, zu kaufen oder zu verkaufen (z.B. eine relativ stabile und verfügbare Währung, die üblicherweise bei örtlichen Geschäften oder im auswärtigen Handel verwendet wird).

(g) Ein auf Anteilseinheiten lautendes Recht, das in einem Basis-Finanzinstrument oder Basis-Versicherungsvertrag eingebettet ist, ist eng mit dem Basis-Instrument bzw. Basisvertrag verbunden, wenn die anteilsbestimmten Zahlungen zum aktuellen Wert der Anteilseinheiten bestimmt werden, die dem beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte des Fonds entsprechen. Ein auf Anteilseinheiten lautendes Recht ist eine vertragliche Bestimmung, die Zahlungen in Anteilseinheiten eines internen oder externen Investmentfonds vorschreibt.

(h) Ein Derivat, das in einen Versicherungsvertrag eingebettet ist, ist eng mit dem Basis-Versicherungsvertrag verbunden, wenn das eingebettete Derivat und der Basis-Versicherungsvertrag so voneinander abhängig sind, dass das Unternehmen das eingebettete Derivat nicht abgetrennt bewerten kann (d.h. ohne dabei den Basisvertrag zu berücksichtigen).

Änderungen anderer IFRSs

C9 IAS 18 *Erträge* wird wie folgt geändert.

Paragraph 6(c) wird wie folgt geändert:

(c) Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge*.

C10 In IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird die folgende Fußnote zur Definition einer qualifizierten Versicherungspolice im Paragraph 7 nach dem ersten Erscheinen des Wortes „Versicherungspolice“ hinzugefügt:

▼M3

(*) Eine qualifizierte Versicherungspolice ist nicht notwendigerweise ein Versicherungsvertrag, wie er in IFRS 4 *Versicherungsverträge* definiert wird.

C11 In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* werden die Paragraphen 1(b) und 4 gestrichen und eine neuer Paragraph 5 (e) wie folgt eingefügt:

(e) Versicherungsverträge (siehe IFRS 4 *Versicherungsverträge*). Dieser Standard ist indes auf alle anderen Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen eines Versicherers anzuwenden, die sich nicht aus seinen vertraglichen Verpflichtungen und Rechten aus Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 ergeben.

In Paragraph 2 (in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung von IAS 39) wird der letzte Satz gestrichen.

C12 In IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (überarbeitet 2003) werden die Paragraphen 32A-32C sowie 75(f)(iv) hinzugefügt und in Paragraph 30 ein Querverweis auf Paragraph 32A wie folgt eingefügt:

30. ***Mit den in den Paragraphen 32A und 34 dargelegten Ausnahmen hat ein Unternehmen als seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entweder das Modell des beizulegenden Zeitwertes gemäß den Paragraphen 33-55 oder des Anschaffungskostenmodells gemäß Paragraph 56 zu wählen und diese Methode auf alle als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzuwenden.***

Als Finanzinvestition gehaltene, mit Verbindlichkeiten verbundene Immobilien

32A. ***Ein Unternehmen kann:***

(a) entweder das Modell des beizulegenden Zeitwertes oder das Anschaffungskostenmodell für alle als Finanzinvestition gehaltene Immobilien wählen, die Verbindlichkeiten bedecken, aufgrund derer die Höhe der Rückzahlungen direkt von dem beizulegenden Zeitwert von bestimmten Vermögenswerten einschließlich von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bzw. den Kapitalerträgen daraus bestimmt wird;

und

(b) entweder das Modell des beizulegenden Zeitwertes oder das Anschaffungskostenmodell für alle anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien wählen, ungeachtet der in (a) getroffenen Wahl.

32B. Einige Versicherer und andere Unternehmen unterhalten einen internen Immobilienfonds, der fiktive Anteilseinheiten ausgibt, die teilweise von Investoren in verbundenen Verträgen und teilweise vom Unternehmen gehalten werden. Paragraph 32A untersagt einem Unternehmen, die im Fonds gehaltenen Immobilien teilweise zu Anschaffungskosten und teilweise zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

32C. Wenn ein Unternehmen verschiedene Modelle für die beiden in Paragraph 32A beschriebenen Kategorien wählt, sind Verkäufe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zwischen Beständen von Vermögenswerten, die nach verschiedenen Modellen bewertet werden, zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und die kumulativen Änderungen des beizulegenden Zeitwertes sind erfolgswirksam zu erfassen. Wenn eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie von einem Bestand, für den das Modell des beizulegenden Zeitwertes verwendet wird, an einen Bestand, für den das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, verkauft wird, wird demzufolge der beizulegende Zeitwert der Immobilie zum Zeitpunkt des Verkaufs als deren Anschaffungskosten angesehen.

75(f)(iv) ***die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes, die beim Verkauf einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie von einem Bestand von Vermögenswerten, in dem das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, an einen Bestand, in dem das Modell des beizulegenden Zeitwertes verwendet wird, erfolgswirksam erfasst wird (siehe Paragraph 32C).***

C13 IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird wie folgt geändert.

▼M3

In Paragraph 12 wird der Verweis auf die Paragraphen 13-25C auf die Paragraphen 13-25D geändert.

Paragraph 13(g) und (h) wird wie folgt geändert und ein neuer Unterparagraph (i) eingefügt:

(g) Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten (Paragraph 25A);

(h) Transaktionen mit anteilsbasierten Zahlungen (Paragraphen 25B und 25C);

und

(i) Versicherungsverträge (Paragraph 25D).

Nach Paragraph 25C wird eine neue Überschrift und Paragraph 25D wie folgt eingefügt:

Versicherungsverträge

25D Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRS 4 *Versicherungsverträge* anwenden. IFRS 4 beschränkt Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Versicherungsverträge und schließt Änderungen, die von Erstanwendern durchgeführt wurden, mit ein.

Paragraph 36A und die vorangehende Überschrift werden durch die Einfügung von Verweisen auf IFRS 4 wie folgt geändert:

Befreiung von der Vorschrift, Vergleichsinformationen für IAS 39 und IFRS 4 anzupassen.

36A Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2006 IFRS anwendet, hat in seinem ersten IFRS Abschluss Vergleichsinformationen von mindestens einem Jahr vorzulegen, die jedoch nicht mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 übereinstimmen müssen. Ein Unternehmen, das Vergleichsinformationen vorlegt, die im ersten Jahr des Übergangs nicht mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 übereinstimmen, hat:

(a) für Finanzinstrumente im Anwendungsbereich von IAS 32 und IAS 39 und für Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 seine vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden;

(b) diese Tatsache zusammen mit der zur Vorbereitung der Informationen benutzten Grundlage anzugeben;

und

(c) die Art der Hauptanpassungen anzugeben, die zur Übereinstimmung der Informationen mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 führen würden. Das Unternehmen muss diese Anpassungen nicht quantifizieren. Das Unternehmen hat jedoch jede Anpassung zwischen der Bilanz am Berichtsstichtag der Vergleichsberichtsperiode (d.h. die Bilanz, die Vergleichsinformationen gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen einschließt) und der Bilanz zu Beginn der ersten IFRS Berichtsperiode (d.h. die erste Periode, in der mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 übereinstimmende Informationen eingeschlossen sind) so zu behandeln, wie dies aus einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hervorgeht und die im Paragraph 28(a)-(e) und (f)(i) von IAS 8 geforderten Angaben darzulegen.

Paragraph 28(f)(i) wird nur auf die in der Bilanz am Berichtsstichtag der Vergleichsperiode ausgewiesenen Beträge angewendet.

Im Falle eines Unternehmens, das sich dazu entschließt, nicht mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 übereinstimmende Vergleichsinformationen vorzulegen, bedeutet die Bezugnahme auf den „Zeitpunkt des Übergangs auf IFRSs“ im Falle dieser Standards nur der Beginn der ersten IFRS Berichtsperiode.

C14 SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen* (gemäß Änderung von IAS 39) wird wie folgt geändert:

Paragraph 7 wird wie folgt geändert:

7. Andere aus einer derartigen Vereinbarung resultierende Verpflichtungen, einschließlich der Gewährung von Garantien und Verpflichtungen für den Fall der vorzeitigen Beendigung, sind je nach vereinbarten Bedingungen gemäß IAS 37, IAS 39 oder IFRS4 zu bilanzieren.

▼B

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

	Paragraphen
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
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.

▼B

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 gebrauchs- oder verkaufsfähigen 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 gebrauchs- oder verkaufsfähigen 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

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

▼B

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 Hochinflationsländern tätig ist, sowie aus Wechselkursschwankungen. Dies führt dazu, dass der Betrag der Fremdkapitalkosten, die direkt einem qualifizierten Vermögenswert zugeordnet werden können, schwierig zu bestimmen ist und 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 Anlageerträge aus der vorübergehenden Zwischenanlage dieser Mittel zu bestimmen.**

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

▼B

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

▼B

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 Gewerbepark mit mehreren Gebäuden, die jeweils einzeln genutzt werden können, ist ein Beispiel für einen qualifizierten Vermögenswert, bei dem einzelne Teile nutzbar sind, während andere 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.**

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 24

Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-4
Zweck der Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	5-8
Definitionen	9-11
Angaben	12-22
Zeitpunkt des Inkrafttretens	23
Rücknahme von IAS 24 (umgegliedert 1994)	24

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 24 (umgegliedert 1994) *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

▼M5

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung dieses Standards ist es sicherzustellen, dass die Abschlüsse eines Unternehmens die notwendigen Angaben enthalten, um das Augenmerk auf die Möglichkeit zu richten, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens durch die Existenz nahe stehender Unternehmen und Personen sowie durch Geschäftsvorfälle und ausstehende Salden mit diesen beeinflusst werden kann.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist anzuwenden bei:***

   (a) der Identifizierung von Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen;

   (b) der Identifizierung ausstehender Salden zwischen einem Unternehmen und seinen nahe stehenden Unternehmen und Personen;

   (c) der Identifizierung der Umstände, unter denen eine Angabe der Positionen unter (a) und (b) erforderlich ist;

   und

   (d) der Bestimmung der für diese Posten erforderlichen Angaben.

3. ***Dieser Standard erfordert die Angabe von Geschäftsvorfällen und ausstehenden Salden mit nahe stehenden Unternehmen und Personen in den separaten Einzelabschlüssen eines Mutterunternehmens, eines Partnerunternehmens oder eines Anteilseigners in Übereinstimmung mit IAS 27*** **Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS.**

4. Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen und ausstehende Salden mit anderen Unternehmen eines Konzerns werden im Abschluss des Unternehmens angegeben. Konzerninterne Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen und ausstehende Salden werden bei der Aufstellung des Konzernabschlusses eliminiert.

ZWECK DER ANGABEN ÜBER BEZIEHUNGEN ZU NAHE STEHENDEN UNTERNEHMEN UND PERSONEN

5. Beziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen sind ein normales Kennzeichen von Handel und Gewerbe. Beispielsweise wickeln Unternehmen Teile ihrer Aktivitäten über Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierte Unternehmen ab. In solchen Fällen hat das Unternehmen die Möglichkeit, durch das Vorliegen einer Beherrschung, einer gemeinsamen Führung oder eines maßgeblichen Einflusses die Finanz- und Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens zu beeinflussen.

6. Eine Beziehung zu nahe stehenden Unternehmen und Personen kann sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens auswirken. Es besteht die Möglichkeit, dass nahe stehende Unternehmen und Personen Geschäfte tätigen, die fremde Dritte nicht tätigen würden. Beispielsweise wird ein Unternehmen, das Produkte zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten an sein Mutterunternehmen verkauft, nicht zwingend zu den gleichen Konditionen an andere Kunden verkaufen. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen zu anderen Beträgen als zwischen fremden Dritten abgewickelt werden.

7. Eine Beziehung zu nahe stehenden Unternehmen und Personen kann sich auch dann auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtenden Unternehmens auswirken, wenn keine Geschäfte zwischen dem Unternehmen und nahe stehenden Unternehmen und Personen stattfinden. Die bloße Existenz der Beziehung kann ausreichen, um die 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, vom Mutterunternehmen erworben wurde. Im Gegensatz dazu könnte eine Partei auf Grund des maßgeblichen Einflusses eines Dritten eine Handlung unterlassen, wenn beispielsweise ein Tochterunternehmen von seinem Mutterunternehmen die Anweisung erhalten hat, keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten auszuführen.

8. Aus diesen Gründen kann das Wissen um Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, ausstehende Salden und Beziehungen die Beurteilung der Geschäftstätigkeit durch die Abschlussad-

▼M5

ressaten beeinflussen, einschließlich der Einschätzung der Risiken und Chancen, die für das Unternehmen bestehen.

DEFINITIONEN

9. ***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:

(a) die Partei direkt oder indirekt über eine oder mehrere Zwischenstufen:

(i) das Unternehmen (das schließt Mutterunternehmen, Tochterunternehmen und Schwestergesellschaften ein) beherrscht, von ihm beherrscht wird oder unter gemeinsamer Beherrschung steht;

(ii) einen Anteil am Unternehmen besitzt, der ihm maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen gewährt;

oder

(iii) an der gemeinsamen Führung des Unternehmens beteiligt ist;

(b) die Partei ein assoziiertes Unternehmen des anderen Unternehmens ist (wie in IAS 28* Anteile an assoziierten Unternehmen *definiert);

(c) die Partei ein Joint Venture ist, bei dem das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist (siehe IAS 31* Anteile an Joint Ventures*);

(d) die Partei eine Person in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens ist;

(e) die Partei ein naher Familienangehöriger einer natürlichen Person gemäß (a) oder (d) ist;

(f) die Partei ein Unternehmen ist, das von einer unter (d) oder (e) bezeichneten Person beherrscht wird, mit ihr unter gemeinsamer Beherrschung steht, von ihr maßgeblich beeinflusst wird oder die einen wesentlichen Stimmrechtsanteil, ob direkt oder indirekt, an diesem Unternehmen besitzt;

oder

(g) die Partei eine zu Gunsten der Arbeitnehmer des Unternehmens oder eines seiner nahe stehenden Unternehmen bestehende Versorgungskasse für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist.

Als Geschäftsvorfall mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gilt die Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob dafür ein Preis berechnet wird.

Nahe Familienangehörige einer natürlichen Person sind solche Familienmitglieder, von denen angenommen werden kann, dass sie bei Transaktionen mit dem Unternehmen auf die natürliche Person Einfluss nehmen oder von ihr beeinflusst werden können. Dazu gehören:

(a) der Lebenspartner und die Kinder der natürlichen Person;

(b) die Kinder des Lebenspartners der natürlichen Person;

und

(c) Angehörige der natürlichen Person und ihres Lebenspartners.

Vergütungen umfassen sämtliche Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19* Leistungen an Arbeitnehmer *definiert), einschließlich Leistungen an Arbeitnehmer, auf die IFRS 2* Aktienbasierte Vergütung *anzuwenden ist. Leistungen an Arbeitnehmer umfassen jegliche Formen der durch das Unternehmen gezahlten, zahlbaren oder bereitgestellten Vergütungen, die Gegenleistungen für an das Unternehmen erbrachte Dienstleistungen darstellen. Dazu gehören auch Vergütungen, die von dem Unternehmen für ein Mutterunternehmen gezahlt werden. Vergütungen umfassen:

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, jährlich gezahlte Urlaubs- und Krankengelder, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung,

▼M5

Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für laufend beschäftigte Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung;

(c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und – sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind – Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie später fällige Vergütungsbestandteile;

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

und

(e) aktienbasierte Vergütungen.

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

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.

Personen in Schlüsselpositionen sind Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind; dies schließt Mitglieder der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane ein.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen eines Unternehmens mitzuwirken, ohne diese Prozesse beherrschen zu können. Ein maßgeblicher Einfluss kann durch Anteilsbesitz, Satzung oder vertragliche Vereinbarungen begründet werden.

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

11. Im Rahmen dieses Standards sind die folgenden Parteien nicht notwendigerweise nahe stehende Unternehmen und Personen:

(a) zwei Unternehmen, die lediglich ein Geschäftsleitungsmitglied oder Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen gemeinsam haben, ungeachtet (d) und (f) der Definition von „nahe stehende Unternehmen und Personen“.

(b) zwei Partnerunternehmen, die lediglich die gemeinsame Führung eines Joint Ventures ausüben.

(c) (i) Kapitalgeber,

(ii) Gewerkschaften,

(iii) öffentliche Versorgungsunternehmen

und

(iv) Behörden und öffentliche Institutionen,

lediglich auf Grund ihrer gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit einem Unternehmen (dies gilt auch, wenn sie den Handlungsspielraum eines Unternehmens einengen oder am Entscheidungsprozess mitwirken können);

und

(d) einzelne Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner oder Generalvertreter, mit denen ein Unternehmen ein wesentliches Geschäftsvolumen abwickelt, auf Grund der daraus resultierenden wirtschaftlichen Abhängigkeit.

ANGABEN

12. ***Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen sind anzugeben, unabhängig davon, ob Geschäfte zwischen diesen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben. Das Unternehmen hat den Namen des Mutterunternehmens und, falls abweichend, des obersten beherrschenden Unternehmens anzugeben. Falls weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende***

▼M5

Partei Abschlüsse veröffentlicht, ist auch der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das diese veröffentlicht, anzugeben.

13. Damit sich der Abschlussadressat ein Urteil über die Auswirkungen der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen auf das Unternehmen bilden kann, ist es sachgerecht, die Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben, bei denen ein Beherrschungsverhältnis vorliegt, unabhängig davon, ob Geschäftsvorgänge zwischen den nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben.

14. Die Offenlegung von Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen erfolgt zusätzlich zu den Angabepflichten des IAS 27, IAS 28 und IAS 31, die eine sachgerechte Aufstellung und Beschreibung der wesentlichen Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie gemeinschaftlich geführten Unternehmen vorsehen.

15. Wenn weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei Abschlüsse veröffentlicht, ist der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das diese veröffentlicht, anzugeben. Das nächsthöhere Mutterunternehmen ist das erste Mutterunternehmen im Konzern über dem unmittelbaren Mutterunternehmen, das Konzernabschlüsse veröffentlicht.

16. ***Das Unternehmen hat die Vergütungen für Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen insgesamt und für jede der folgenden Kategorien anzugeben:***

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

(c) andere langfristig fällige Leistungen;

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

und

(e) aktienbasierte Vergütungen.

17. ***Falls Geschäfte zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben, hat das Unternehmen die Art der Beziehung zu den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie Informationen über die Geschäfte und die ausstehenden Salden anzugeben, um ein Verständnis der potentiellen Auswirkungen der Beziehung auf den Abschluss zu ermöglichen. Diese Angabepflichten gelten zusätzlich zu denen des Paragraphen 16 über Vergütungen für Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen. Die Mindestangaben umfassen:***

(a) den Betrag der Geschäftsvorfälle;

(b) den Betrag der ausstehenden Salden und

(i) ihre Bedingungen und Konditionen, einschließlich einer möglichen Besicherung, sowie die Art der Leistungserfüllung;

und

(ii) Einzelheiten gewährter oder erhaltener Garantien;

(c) Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen hinsichtlich der ausstehenden Salden;

und

(d) den während der Periode erfassten Aufwand für uneinbringliche oder zweifelhafte Forderungen gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen.

18. ***Die nach Paragraph 17 erforderlichen Angaben sind für jede der folgenden Kategorien getrennt zu erstellen:***

(a) das Mutterunternehmen;

(b) Unternehmen mit gemeinsamer Führung oder maßgeblichem Einfluss auf das Unternehmen;

(c) Tochterunternehmen;

(d) assoziierte Unternehmen;

(e) Joint Ventures, bei denen das Unternehmen ein **Partnerunternehmen ist;**

(f) Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens;

▼M5

und

(g) sonstige nahe stehende Unternehmen und Personen.

19. Die Klassifizierung der an nahe stehende Unternehmen und Personen zu zahlenden oder von ihnen zu fordernden Beträge in unterschiedliche Kategorien von nahe stehenden Unternehmen und Personen, wie in Paragraph 18 gefordert, ist eine Erweiterung der Angabepflichten nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* von Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang dargestellt werden müssen. Die Kategorien werden erweitert, um eine umfassendere Analyse der Salden nahe stehender Unternehmen und Personen bereitzustellen, und sind für Geschäftsvorgänge mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzuwenden.

20. Es folgen Beispiele von Geschäftsvorfällen, die anzugeben sind, falls sie sich auf nahe stehende Unternehmen und Personen beziehen:

(a) Käufe oder Verkäufe von (fertigen oder unfertigen) Gütern;

(b) Käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten;

(c) geleistete oder bezogene Dienstleistungen;

(d) Leasingverhältnisse;

(e) Transfers von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung;

(f) Transfers auf Grund von Lizenzvereinbarungen;

(g) Finanzierungen (einschließlich Darlehen und Kapitaleinlagen in Form von Bar- oder Sacheinlagen);

(h) Gewährung von Bürgschaften oder Sicherheiten;

und

(i) die Erfüllung von Verbindlichkeiten für Rechnung des Unternehmens oder durch das Unternehmen für Rechnung Dritter.

21. Angaben, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen denen mit unabhängigen Geschäftspartnern entsprechen, erfolgen nur dann, wenn diese Bedingungen belegbar sind.

22. ***Gleichartige Posten dürfen zusammengefasst angegeben werden, es sei denn, eine gesonderte Angabe ist für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen auf den Abschluss des Unternehmens notwendig.***

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON IAS 24 (UMGEGLIEDERT 1994)

24. Dieser Standard ersetzt IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehende Unternehmen und Personen* (umgegliedert 1994).

▼M5

ANHANG

Änderungen zu IAS 30

Die Änderung in diesem Anhang ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen den Standard für eine frühere Berichtsperiode anwendet, gilt diese Änderung auch für die frühere Berichtsperiode.

A1. In IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen* wird Paragraph 58 wie folgt geändert:

58. Wenn eine Bank Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen unterhält, ist es sachgerecht, die Art der Beziehung zu den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie Informationen über die Geschäfte und die ausstehenden Salden anzugeben, um ein Verständnis der potentiellen Auswirkungen der Beziehung auf den Abschluss der Bank zu ermöglichen. Die Angaben erfolgen in Übereinstimmung mit IAS 24 und schliessen Angaben zur Kreditpolitik einer Bank gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen ein sowie im Hinblick auf Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen die in folgenden Posten enthaltenen Beträge:

(a) …

▼B

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

	Paragraphen
Anwendungsbereich	1-7
Definitionen	8-12
Beitragsorientierte Pläne	13-16
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“

▼B

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 Fürsorgeregelungen oder Erfolgsbeteiligungen. Öffentliche Sozialversicherungssysteme sind von dem Anwendungsbereich dieses Standards ebenfalls ausgeschlossen.

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

▼B

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 erdient 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 beiden sowie aus der Wirtschaftlichkeit und den Anlageerträgen des Fonds. Im Allgemeinen wird der Arbeitgeber durch seine Beiträge an den Fonds von seinen Verpflichtungen befreit. Die Beratung durch einen Versicherungsmathematiker ist im Regelfall nicht erforderlich, obwohl eine solche Beratung manchmal darauf abzielt, die künftigen Versorgungsleistungen, die sich unter Zugrundelegung der gegenwärtigen Beiträge und unterschiedlicher Niveaus zukünftiger Beiträge und Finanzerträge ergeben, zu schätzen.

15. Die Begünstigten sind an den Aktivitäten des 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

▼B

(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.**

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.

▼B

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

▼B

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 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.

▼B

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 aufgegliedert nach Leistungen für Alterspensionen, Todes- und Erwerbsunfähigkeitsfälle sowie Pauschalzahlungen);

(vi) Verwaltungsaufwand;

(vii) andere Aufwendungen;

▼B

(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.**

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 27

Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS

INHALT

	Ziffer
Anwendungsbereich	1-3
Definitionen	4-8
Darstellung des Konzernabschlusses	9-11
Konsolidierungskreis	12-21
Konsolidierungsverfahren	22-36
Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen im separaten Einzelabschluss nach IFRS	37-39
Angaben	40-42
Zeitpunkt des Inkrafttretens	43

▼M5

Rücknahme anderer Verlautbarungen 44-45

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 27 (überarbeitet 2000) *Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist bei der Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen für eine Gruppe von Unternehmen unter der Beherrschung eines Mutterunternehmens anzuwenden.***

2. Dieser Standard behandelt nicht die Methoden der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen und deren Auswirkungen auf die Konsolidierung, einschließlich eines aus einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwertes (siehe IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse*).

3. ***Der Standard ist auch auf die Bilanzierungsmethode für Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen anzuwenden, wenn ein Unternehmen sich dafür entscheidet oder durch lokale Vorschriften gezwungen ist, einen separaten Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen.***

DEFINITIONEN

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

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

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

   Die Anschaffungskostenmethode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem Unternehmen mit den Anschaffungskosten angesetzt werden. Der Anteilseigner erfasst Erträge aus dem Anteilsbesitz nur soweit, wie der Anteilseigner Ausschüttungen aus den seit dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs erwirtschafteten Periodenergebnissen des Beteiligungsunternehmens erhält. Erhaltene Ausschüttungen, die über diese Ergebnisse hinausgehen, werden als Kapitalrückzahlung angesehen und verringern die Anschaffungskosten der Anteile.

   Ein Konzern ist ein Mutterunternehmen mit allen seinen Tochterunternehmen.

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

   Ein Mutterunternehmen ist ein Unternehmen mit einem oder mehreren Tochterunternehmen.

   Separate Abschlüsse nach IFRS sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.

   Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

5. Ein Mutterunternehmen oder sein Tochterunternehmen kann Anteilseigner eines assoziierten oder Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens sein. In diesen Fällen gilt der in Übereinstimmung mit diesem Standard aufgestellte und dargestellte Konzernabschluss als in Übereinstimmung mit IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31 *Anteile an Joint Ventures.*

6. Für ein in Paragraph 5 beschriebenes Unternehmen ist der separate Einzelabschluss nach IFRS ein Abschluss, der zusätzlich zu den in Paragraph 5 genannten Abschlüssen aufgestellt und dargestellt wird. Separate Einzelab-

▼M5

schlüsse nach IFRS sind diesen Abschlüssen weder anzuhängen, noch beizufügen.

7. Der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen, noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder Partnerunternehmen an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist, stellt keinen separaten Abschluss nach IFRS dar.

8. Ein Mutterunternehmen, das nach Paragraph 10 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, kann einen separaten Einzelbschluss nach IFRS als seinen einzigen Abschluss vorlegen.

DARSTELLUNG DES KONZERNABSCHLUSSES

9. ***Ein Mutterunternehmen, ausgenommen Mutterunternehmen gemäß Paragraph 10, hat einen Konzernabschluss aufzustellen, in dem es seine Anteile an Tochterunternehmen in Übereinstimmung mit diesem Standard konsolidiert.***

10. ***Ein Mutterunternehmen braucht dann, und nur dann, keinen Konzernabschluss aufzustellen, wenn:***

    (a) das Mutterunternehmen selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen ist oder das Mutterunternehmen ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens ist und die anderen Anteilseigner, einschließlich der nicht stimmberechtigten, darüber unterrichtet sind, dass das Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss aufstellt, und dazu keine Einwendungen erheben;

    (b) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Mutterunternehmens an keiner Börse (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt werden;

    (c) das Mutterunternehmen bei keiner Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtbehörde ihre Abschlüsse zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse an einer Wertpapierbörse eingereicht hat oder dies beabsichtigt;

    und

    (d) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Mutterunternehmens einen Konzernabschluss aufstellt, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

11. Ein Mutterunternehmen, das nach Paragraph 10 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, und nur einen separaten Einzelabschluss nach IFRS aufstellt, handelt in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37-42.

KONSOLIDIERUNGSKREIS

12. ***Der Konzernabschluss schließt alle Tochterunternehmen des Mutterunternehmen ein, mit Ausnahme der in Paragraph 16 aufgeführten.***

13. Eine Beherrschung wird dann angenommen, wenn das Mutterunternehmen, entweder direkt oder indirekt über Tochterunternehmen, über mehr als die Hälfte der Stimmrechte eines Unternehmens verfügt; 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 Folgendes erfüllt ist (*):

    (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 der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane zu ernennen oder abzuberufen, wobei die Verfügungsgewalt über das andere Unternehmen bei diesen Organen liegt;

    oder

(*) Siehe auch SIC–12, Konsolidierung – Zweckgesellschaften.

▼M5

(d) die Möglichkeit, die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu bestimmen, wobei die Verfügungsgewalt über das andere Unternehmen bei diesen Organen liegt.

14. Ein Unternehmen kann Aktienoptionsscheine, Aktienkaufoptionen, Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente halten, die in Stammaktien oder in ähnliche Instrumente eines anderen Unternehmens umwandelbar sind, bei deren Ausübung oder Umwandlung dem ausübenden Unternehmen möglicherweise Stimmrechte verliehen oder die Stimmrechte eines anderen Anteilsinhabers über die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens beschränkt werden (potenzielle Stimmrechte). Die Existenz und Auswirkung von potenziellen Stimmrechten, die gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden können, einschliesslich von anderen Unternehmen gehaltener potenzieller Stimmrechte, sind bei der Beurteilung zu berücksichtigen, ob ein Unternehmen die Möglichkeit besitzt, die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu bestimmen. Potenzielle Stimmrechte können nicht gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden, wenn sie zum Beispiel erst zu einem zukünftigen Datum oder bei Eintritt eines zukünftigen Ereignisses ausgeübt oder umgewandelt werden können.

15. Bei der Beurteilung, ob potenzielle Stimmrechte zur Beherrschung beitragen, hat das Unternehmen alle Tatsachen und Umstände zu untersuchen (einschließlich der Ausübungsbedingungen potenzieller Stimmrechte und sonstiger vertraglicher Vereinbarungen, gleich ob in der Einzelfallbetrachtung oder im Zusammenhang), welche die potenziellen Stimmrechte beeinflussen, ausgenommen die Absicht des Managements und die finanziellen Möglichkeiten zur Ausübung oder Umwandlung.

16. ***Ein Tochterunternehmen ist von der Konsolidierung auszuschließen, wenn ein substanzieller Hinweis besteht, dass (a) eine Beherrschung nur vorübergehend begründet wird, weil das Tochterunternehmen ausschließlich zum Zweck der Wiederveräußerung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt erworben wurde und (b) das Management aktiv einen Käufer sucht. Die Anteile an solchen Tochterunternehmen sind in Übereinstimmung mit IAS 39,*** **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung,** ***als zu Handelszwecken gehalten einzustufen und zu bilanzieren.***

17. Wenn ein zuvor gemäß Paragraph 16 von der Konsolidierung ausgeschlossenes Tochterunternehmen nicht innerhalb von zwölf Monaten veräußert wird, muss es ab dem Erwerbszeitpunkt konsolidiert werden (siehe IAS 22). Die Abschlüsse für die Perioden seit dem Erwerb sind entsprechend anzupassen.

18. In Ausnahmefällen kann ein Unternehmen einen Käufer für ein Tochterunternehmen gefunden haben, das von der Konsolidierung gemäß Paragraph 16 ausgenommen ist, hat den Verkauf jedoch nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Erwerb wegen der erforderlichen Genehmigungen durch Aufsichtsbehörden oder andere Instanzen abschließen können. Das Unternehmen ist nicht zur Konsolidierung eines solchen Tochterunternehmens verpflichtet, wenn der Verkauf am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen ist und kein Grund zur Annahme besteht, er würde nicht in Kürze nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen.

19. Eine Tochtergesellschaft ist nicht deshalb von der Konsolidierung ausgeschlossen, nur weil der Anteilsbesitzer eine Wagniskapital-Organisation, ein Investmentfonds, ein Unit Trusts oder ein ähnliches Unternehmen ist.

20. Ein Tochterunternehmen ist 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 von IAS 14 *Segmentberichterstattung* verlangten Angabepflichten, die Bedeutung abweichender Geschäftsfelder innerhalb des Konzerns zu erläutern.

21. Ein Mutterunternehmen beherrscht ein Beteiligungsunternehmens dann nicht mehr, wenn es nicht mehr in der Lage ist, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus seiner Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Ein Verlust der Beherrschung kann ohne Änderung der absoluten oder relativen Eigentumsverhältnisse eintreten. Das kann beispielsweise eintreten, wenn ein Tochterunternehmen unter die Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtbehörden gerät. Es könnte auch das Ergebnis vertraglicher Vereinbarungen sein.

▼M5

KONSOLIDIERUNGSVERFAHREN

22. Bei der Aufstellung des Konzernabschlusses werden die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen durch Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge und der Aufwendungen zusammengefasst. Damit der Konzernabschluss die Rechnungslegungsinformationen über den Konzern so darstellt, als ob es sich bei dem Konzern um ein einziges Unternehmen handelt, sind die folgenden Schritte zu beachten:

    (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, der auch die Behandlung eines resultierenden Geschäfts- oder Firmenwertes beschreibt);

    (b) Minderheitsanteile am Periodenergebnis konsolidierter Tochterunternehmen in der Berichtsperiode werden ermittelt;

    und

    (c) Minderheitsanteile am Reinvermögen konsolidierter Tochterunternehmen werden ermittelt und in der Konzernbilanz getrennt von den Schulden und dem Eigenkapital, das auf Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt, ausgewiesen. Minderheitsanteile am Reinvermögen bestehen aus:

        (i) dem Betrag der Minderheitsanteile zum Zeitpunkt des ursprünglichen Zusammenschlusses, welcher gemäß IAS 22 ermittelt wurde;

        und

        (ii) dem Anteil der Minderheit an den Eigenkapitalbewegungen seit dem Zeitpunkt des Zusammenschlusses.

23. Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen, werden die Anteile am Periodenergebnis und den Eigenkapitalbewegungen dem Mutterunternehmen und den Minderheitsanteilen auf Grundlage der bestehenden Eigentümerverhältnisse zugewiesen und stellen keine mögliche Ausübung oder Wandlung potenzieller Stimmrechte dar.

24. ***Konzerninterne Salden, Transaktionen, Gewinne und Aufwendungen sind in voller Höhe zu eliminieren.***

25. Konzerninterne Salden und Transaktionen, einschließlich Gewinne, Aufwendungen und Dividenden, werden in voller Höhe eliminiert. Gewinne oder Verluste aus konzerninternen Transaktionen, die im Buchwert von Vermögenswerten, wie Vorräten und Anlagevermögen, enthalten sind, sind in voller Höhe zu eliminieren. Konzerninterne Verluste können auf eine Wertminderung hinweisen, die im Konzernabschluss ausgewiesen werden muss. IAS 12 *Ertragsteuern* ist auf zeitliche Differenzen auf Grund der Eliminierung von Gewinnen und Verlusten infolge Transaktionen innerhalb des Konzerns anzuwenden.

26. ***Die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, sind gewöhnlich auf den gleichen Stichtag aufgestellt. Weichen die Abschlussstichtage des Mutterunternehmens und eines Tochterunternehmens voneinander ab, dann stellt das Tochterunternehmen einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Mutterunternehmens auf, sofern dies nicht undurchführbar ist.***

27. ***Wird in Übereinstimmung mit Paragraph 26 der Abschluss eines Tochterunternehmens, der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses herangezogen wird, zu einem vom Mutterunternehmen abweichenden Stichtag aufgestellt, so sind Berichtigungen für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse vorzunehmen, die zwischen diesem Stichtag und dem Stichtag des Mutterunternehmens eingetreten sind. Der Unterschied zwischen den Abschlussstichtagen von Tochterunternehmen und Mutterunternehmen darf nicht mehr als drei Monate betragen. Die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen zwischen den Berichtsstichtagen müssen von Periode zu Periode gleich bleiben.***

28. ***Bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses sind für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden.***

29. Wenn ein Konzernunternehmen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anwendet, die sich von den im Konzernabschluss für ähnliche Geschäfts-

▼M5

vorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendeten unterscheiden, sind bei der Aufstellung des Konzernabschlusses sachgerechte Berichtigungen in seinem Abschluss durchzuführen.

30. Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmen werden entsprechend IAS 22 ab dem Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen. Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmen bleiben bis zu dem Zeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen, an dem die Beherrschung durch das Mutterunternehmen endet. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erlös aus der Veräußerung des Tochterunternehmens und seinem Buchwert, einschließlich der kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*, im Eigenkapital erfasst wurden, wird zum Zeitpunkt der Veräußerung in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn oder Verlust aus dem Abgang des Tochterunternehmens erfasst.

31. ***Anteile an einem Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an, ab dem die Anteile nicht mehr die Kriterien eines Tochterunternehmens erfüllen, gemäß IAS 39*** **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** ***bilanziert, sofern sie nicht zu einem assoziierten Unternehmen gemäß IAS 28 oder zu einem gemeinsam geführten Unternehmen gemäß IAS 31 werden.***

32. ***Der Buchwert der Anteile zu dem Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen aufhört, Tochterunternehmen zu sein, wird als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung von finanziellen Vermögenswerten in Übereinstimmung mit IAS 39 betrachtet.***

33. ***Minderheitsanteile sind in der Konzernbilanz innerhalb des Eigenkapitals getrennt vom Eigenkapital des Mutterunternehmens auszuweisen. Minderheitsanteile am Konzernergebnis sind gleichfalls gesondert anzugeben.***

34. Das Periodenergebnis wird auf die Anteilseigner des Mutterunternehmen und die Minderheitsanteile aufgeteilt. Weil es sich in beiden Fällen um Eigenkapital handelt, ist der den Minderheitsanteilen zugeordnete Betrag kein Ertrag oder Aufwand.

35. Die auf Minderheitsanteile entfallenden Verluste eines konsolidierten Tochterunternehmens können 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, für den die Minderheiten eine verbindliche Verpflichtung besitzen und in der Lage sind, die Verluste auszugleichen. Falls das Tochterunternehmen zu einem späteren Zeitpunkt Gewinne ausweist, sind diese in voller Höhe der Mehrheitsbeteiligung zuzuweisen, bis der zuvor von der Mehrheit übernommene Verlustanteil der Minderheiten zurückerstattet ist.

36. Falls ein Tochterunternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, welche von Minderheitsanteilen gehalten werden und als Eigenkapital ausgewiesen sind, hat das Mutterunternehmen seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Vorzugsdividende auf diese Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob ein Dividendenbeschluss vorliegt.

BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN TOCHTERUNTERNEHMEN, GEMEINSAM GEFÜHRTEN UNTERNEHMEN UND ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN IM SEPARATEN EINZELABSCHLUSS NACH IFRS

37. ***Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS aufgestellt, dann sind die Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen wie folgt zu bilanzieren:***

(a) zu Anschaffungskosten,

oder

(b) in Übereinstimmung mit IAS 39.

Für jede Kategorie von Anteilen gelten die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

38. Dieser Standard schreibt nicht vor, welches Unternehmen separate Einzelabschlüsse nach IFRS erstellt, die zur Veröffentlichung geeignet sind. Die Paragraphen 37 und 39-42 gelten dann, wenn ein Unternehmen einen separaten Einzelabschluss nach IFRS aufstellt, der den International Financial Reporting Standards entspricht. Ein Unternehmen hat auch Konzernabschlüsse zur Veröffentlichung gemäß Paragraph 9 aufzustellen, sofern nicht eine Freistellung auf Grund Paragraph 10 in Betracht kommt.

▼M5

39. *Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss in Übereinstimmung mit IAS 39 bilanziert werden, sind im separaten Einzelabschluss des Anteilseigners nach IFRS in gleicher Weise zu bilanzieren.*

ANGABEN

40. *Folgende Angaben sind im Konzernabschluss erforderlich:*

(a) die Tatsache, das ein Tochterunternehmen nicht in Übereinstimmung mit Paragraph 16 konsolidiert wurde;

(b) [gestrichen]

(c) die Art der Beziehung zwischen Mutterunternehmen und einem Tochterunternehmen, wenn dem Mutterunternehmen, direkt oder indirekt über Tochterunternehmen, nicht mehr als die Hälfte der Stimmrechte gehört;

(d) die Begründung, warum der Besitz unmittelbar oder mittelbar durch Tochtergesellschaften von mehr als der Hälfte der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte keine Beherrschung darstellt;

(e) der Abschlussstichtag eines Tochterunternehmens, wenn der Abschluss zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verwendet wird und dieser Stichtag oder die Berichtsperiode von denen des Mutterunternehmens abweichen, sowie die Gründe für die Verwendung unterschiedlicher Stichtage oder Berichtsperioden;

und

(f) Art und Umfang erheblicher Beschränkungen (z.B. aus Darlehensvereinbarungen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) seiner Fähigkeit zum Mitteltransfer in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an das Mutterunternehmen.

41. *Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS für ein Mutterunternehmen aufgestellt, das sich in Übereinstimmung mit Paragraph 10 entschließt, keinen Konzernabschluss aufzustellen, dann müssen die separaten Einzelabschlüssenach IFRS folgende Angaben enthalten:*

(a) die Tatsache, das es sich bei den Abschlüssen um separate Einzelabschlüsse nach IFRS handelt; dass von der Befreiung von der Konsolidierung Gebrauch gemacht wurde, Name und Gründungs- oder Sitzland des Unternehmens, dessen Konzernabschluss nach den Regeln der International Financial Reporting Standards zur Veröffentlichung erstellt wurde und die Anschrift, unter welcher der Konzernabschluss erhältlich ist;

(b) eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote;

und

(c) eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode der unter (b) aufgeführten Anteile.

42. *Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS für ein Mutterunternehmen (ausgenommen ein Mutterunternehmen nach Paragraph 41), Partnerunternehmen mit Beteiligung an einem gemeinsam geführten Unternehmen oder einen Anteilseigner an einem assoziierten Unternehmen aufgestellt, dann müssen die separaten Einzelabschlüsse nach IFRS folgende Angaben enthalten:*

(a) die Tatsache, das es sich bei den Abschlüssen um separate Einzelabschlüsse nach IFRS handelt und die Gründe, warum die Abschlüsse aufgestellt wurden, sofern nicht gesetzlich vorgeschrieben;

(b) eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote;

und

(c) eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode der unter (b) aufgeführten Anteile;

sowie die Angabe der in Übereinstimmung mit Paragraph 9 dieses Standards, mit IAS 28 und mit IAS 31 aufgestellten Abschlüsse, auf die sie sich beziehen.

▼M5

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

44. Dieser Standard ersetzt IAS 27 *Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen* (überarbeitet 2000).

45. Der Standard ersetzt außerdem SIC-33, *Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode – Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten*.

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, gelten diese Änderungen auch für die frühere Periode.

A1. In IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* wird Paragraph 1 geändert und lautet wie folgt:

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

…

Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

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

A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A3. SIC-12 *Konsolidierung – Zweckgesellschaften* wird geändert, wie nachstehend beschrieben.

Der Verweis wird geändert und lautet wie folgt:

Verweis: IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS*

Die Paragraphen 9, 10 und 11 werden geändert und lauten wie folgt:

9. Im Zusammenhang mit einer SPE kann Beherrschung durch die Vorherbestimmung der Geschäftstätigkeit der SPE (die als „Autopilot“ tätig ist) oder anders entstehen. IAS 27.13 gibt mehrere Umstände an, die eine Beherrschung sogar in den Fällen zur Folge haben, in denen ein Unternehmen die Hälfte der Stimmrechte eines anderen Unternehmens oder weniger hält. Daneben kann eine Beherrschung sogar in Fällen bestehen, in denen ein Unternehmen wenig oder kein Eigenkapital der Zweckgesellschaft (SPE) hält. Die Anwendung des Control-Konzeptes erfordert in jedem einzelnen Fall eine Beurteilung unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Faktoren.

10. Zusätzlich zu den in IAS 27.13 beschriebenen Situationen können zum Beispiel folgende Umstände auf ein Verhältnis hinweisen, bei dem ein Unternehmen eine Zweckgesellschaft beherrscht und folglich die Zweckgesellschaft zu konsolidieren hat (zusätzliche Anwendungsleitlinien werden im Anhang dieser Interpretation aufgeführt):

(a) bei wirtschaftlicher Betrachtung wird die Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zu Gunsten des Unternehmens entsprechend seiner besonderen Geschäftsbedürfnisse geführt, so dass das Unternehmen Nutzen aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zieht;

(b) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über die Entscheidungsmacht, die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zu ziehen, oder das Unternehmen hat durch die Einrichtung eines „Autopilot“-Mechanismus diese Entscheidungsmacht delegiert;

(c) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der Zweckgesellschaft zu ziehen, und ist deshalb unter Umständen Risiken ausgesetzt, die mit der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft verbunden sind;

oder

(d) bei wirtschaftlicher Betrachtung behält das Unternehmen die Mehrheit der mit der Zweckgesellschaft verbundenen Residual- oder Eigentumsrisiken oder Vermögenswerte, um Nutzen aus ihrer Geschäftstätigkeit zu ziehen.

11. [gestrichen]

A4. Bei den International Financial Reporting Standards, einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden die Verweise auf die aktuelle Version von IAS 27 *Konzernab-*

▼M5

schlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen geändert in IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS*.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 28

Anteile an assoziierten Unternehmen

INHALT

	Ziffer
Anwendungsbereich	1
Definitionen	2-12
Maßgeblicher Einfluss	6-10
Equity-Methode	11-12
Anwendung der Equity-Methode	13-36
Wertminderungsaufwand	31-34
Separater Einzelabschluss nach IFRS	35-36
Angaben	37-40
Zeitpunkt des Inkrafttretens	41
Rücknahme anderer Verlautbarungen	42-43

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 28 (überarbeitet 2000) *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen anzuwenden. Er ist jedoch nicht auf Anteile an assoziierten Unternehmen anzuwenden, die gehalten werden von:***

   (a) Wagniskapital-Organisationen

   oder

   (b) Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen,

   die bei erstmaligem Ansatz als erfolgswirksam mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten waren oder die als zu Handelszwecken klassifiziert und in Übereinstimmung mit IAS 39* Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung *bilanziert wurden. Solche Anteile werden in Übereinstimmung mit IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert bewertet, wobei Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im Periodenergebnis erfasst werden.

DEFINITIONEN

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

   Ein assoziiertes Unternehmen ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa eine Personengesellschaft, bei welchem der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss verfügt und das weder ein Tochterunternehmen noch ein Anteil an einem Joint Venture ist.

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

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

   Die Equity-Methode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden und in der Folge entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am sich ändernden Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens berichtigt werden. Das Periodenergebnis des Anteilseigners enthält den Anteil des Anteilseigners am Erfolg des Beteiligungsunternehmens.

   Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.

▼M5

Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, jedoch nicht die Beherrschung oder gemeinsame Führung der Entscheidungsprozesse.

Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa eine Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

3. Ein Abschluss, bei dem die Equity-Methode angewendet wird, stellt keinen separaten Einzelabschluss nach IFRS dar, ebenso wenig wie der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen, noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder das Partnerunternehmen bei einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist.

4. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind solche Abschlüsse, die zusätzlich zum Konzernabschluss veröffentlicht werden, Abschlüsse, bei denen Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden und Abschlüsse bei denen Anteile von Partnerunternehmen an Joint Ventures quotenkonsoldiert werden. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS können diesen Abschlüssen als Anhang oder als Anlage beigefügt werden.

5. Unternehmen, die in Übereinstimmung mit Paragraph 10 des IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* von der Konsolidierung oder nach Paragraph 2 des IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* von der Quotenkonsolidierung oder nach Paragraph 13(c) dieses Standards von der Anwendung der Equity-Methode befreit sind, können separate Einzelabschlüsse nach IFRS als ihren einzigen Abschluss veröffentlichen.

Maßgeblicher Einfluss

6. Hält ein Anteilseigner direkt oder indirekt (z.B. durch Tochterunternehmen) 20 % oder mehr der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen, besteht die Vermutung, dass ein maßgeblicher Einfluss des Anteilseigners vorliegt, es sei denn dies kann eindeutig widerlegt werden. Umgekehrt wird bei einem direkt oder indirekt (z.B. durch ein Tochterunternehmen) gehaltenen Stimmrechtsanteil des Anteilseigners von weniger als 20 % vermutet, dass der Anteilseigner über keinen maßgeblichen Einfluss verfügt, es sei denn, dass dieser Einfluss eindeutig nachgewiesen werden kann. Ein erheblicher Anteilsbesitz oder ein Mehrheitsbesitz eines anderen Anteilseigners schließen nicht notwendigerweise aus, dass ein Anteilseigner über einen maßgeblichen Einfluss verfügt.

7. Liegt einer oder liegen mehrere der folgenden Indikatoren vor, kann in der Regel auf das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses des Anteilseigners geschlossen werden:

   (a) Zugehörigkeit zum Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens;

   (b) Teilnahme an den Entscheidungsprozessen, einschließlich der Teilnahme an Entscheidungen über Dividenden oder sonstige Ausschüttungen;

   (c) wesentliche Geschäftsvorfälle zwischen dem Anteilseigner und dem Beteiligungsunternehmen;

   (d) Austausch von Führungspersonal;

   oder

   (e) Bereitstellung von bedeutenden technischen Informationen.

8. Ein Unternehmen kann Aktienoptionsscheine, Aktienkaufoptionen, Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente, die in Stammaktien oder in ähnliche Instrumente eines anderen Unternehmens umwandelbar sind, halten, deren Ausübung oder Umwandlung dem ausübenden Unternehmen die Möglichkeit gibt, zusätzliche Stimmrechte über die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu erlangen oder die Stimmrechte eines anderen Anteilsinhabers über diese zu beschränken (d.h. potenzielle Stimmrechte). Die Existenz und Auswirkung potenzieller Stimmrechte, die gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden können, einschließlich der

▼M5

von anderen Unternehmen gehaltenen potenziellen Stimmrechte, sind bei der Beurteilung, ob ein Unternehmen über maßgeblichen Einfluss verfügt, zu berücksichtigen.. Potenzielle Stimmrechte können nicht gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden, wenn sie zum Beispiel erst zu einem zukünftigen Datum oder bei Eintritt eines zukünftigen Ereignisses ausgeübt oder umgewandelt werden können.

9. Bei der Beurteilung, ob potenzielle Stimmrechte zum maßgeblichen Einfluss beitragen, hat das Unternehmen alle Tatsachen und Umstände zu untersuchen (einschließlich der Ausübungsbedingungen potenzieller Stimmrechte und sonstiger vertraglicher Vereinbarungen, gleich ob in der Einzelfallbetrachtung oder im Zusammenhang), welche die potenziellen Stimmrechte beeinflussen, mit Ausnahme der Handlungsabsichten des Managements und der finanziellen Fähigkeit zur Ausübung oder Umwandlung.

10. Ein Unternehmen verliert den maßgeblichen Einfluss über ein Beteiligungsunternehmen, wenn es die Möglichkeit verliert, an dessen finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungsprozessen teilzuhaben. Ein Verlust des maßgeblichen Einflusses kann mit oder ohne Änderung der absoluten oder relativen Eigentumsverhältnisse eintreten. Ein solcher Verlust kann beispielsweise eintreten, wenn ein assoziiertes Unternehmen unter die Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtbehörden fällt. Der Verlust kann auch als Ergebnis vertraglicher Vereinbarungen eintreten.

Equity-Methode

11. Bei der Equity-Methode werden die Anteile am assoziierten Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt. In der Folge erhöht oder verringert sich der Buchwert der Anteile entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am Periodenergebnis des Beteiligungsunternehmens. Der Anteil des Anteilseigners am Erfolg des Beteiligungsunternehmens wird in dessen Periodenergebnis ausgewiesen. 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 sich aufgrund erfolgsneutraler Änderungen des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens ergeben. Solche Änderungen entstehen unter Anderem infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen und aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen. Der Anteil des Anteilseigners an diesen Änderungen wird unmittelbar im Eigenkapital des Anteilseigners erfasst.

12. Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen, werden die Anteile des Anteilseigners am Periodenergebnis und an Eigenkapitaländerungen beim Beteiligungsunternehmen auf Grundlage der bestehenden Eigentumsverhältnisse bestimmt und spiegeln nicht eine mögliche Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stimmrechte wider.

ANWENDUNG DER EQUITY-METHODE

13. ***Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind nach der Equity-Methode zu bilanzieren, ausgenommen wenn:***

(a) substanzielle Hinweise bestehen, dass die Anteile mit der Absicht erworben wurden, sie innerhalb von zwölf Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt zu veräußern, und dass das Management aktiv einen Käufer sucht;

(b) die Ausnahme nach Paragraph 10 des IAS 27 greift, die einem Mutterunternehmen, das Anteile an einem assoziierten Unternehmen besitzt, gestattet, keinen Konzernabschluss zu veröffentlichen;

oder

(c) alle folgenden Punkte zutreffen:

(i) der Anteilseigner ist selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens und die anderen Anteilseigner, einschließlich der nicht stimmberechtigten, sind darüber unterrichtet und erheben keine Einwendungen, dass der Anteilseigner die Equity-Methode nicht anwendet;

(ii) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Anteilseigners werden nicht am Kapitalmarkt (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;

(iii) der Anteilseigner hat seine Abschlüsse nicht zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse am

▼M5

Kapitalmarkt bei einer Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtbehörde eingereicht oder beabsichtigt dies zu tun;

und

(iv) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Anteilseigners stellt einen Konzernabschluss auf, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

14. ***Die in Paragraph 13(a) beschriebenen Anteile sind in Übereinstimmung mit IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten einzustufen und zu bilanzieren.***

15. Wenn zuvor in Übereinstimmung mit IAS 39 bilanzierte Anteile an einem assoziierten Unternehmen nicht innerhalb von zwölf Monaten veräußert werden, müssen sie ab dem Erwerbszeitpunkt unter Anwendung der Equity-Methode konsolidiert werden (siehe IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Die Abschlüsse für die Perioden seit dem Erwerb sind entsprechend anzupassen.

16. In Ausnahmefällen kann ein Unternehmen einen Käufer, wie in Paragraph 13(a) beschrieben, für ein assoziiertes Unternehmengefunden haben, den Verkauf jedoch, aufgrund der erforderlichen Genehmigungen durch Aufsichtsbehörden oder andere Instanzen, nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Erwerb abgeschlossen haben. Das Unternehmen ist nicht verpflichtet bei der Konsolidierung eines solchen assoziierten Unternehmens die Equity-Methode anzuwenden, wenn der Verkauf am Bilanzstichtag in Gange ist und kein Grund zur Annahme besteht, er würde nicht kurz nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen werden.

17. Die Erfassung von Erträgen auf Basis der erhaltenen Dividenden spiegelt unter Umständen nicht in angemessener Weise die Erträge wider, die ein Anteilseigner aus Anteilen an einem assoziierten Unternehmen erzielt hat, da die erhaltenen Dividenden nur einen geringen Zusammenhang mit der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens aufweisen können. Da der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss auf das assoziierte Unternehmen verfügt, hat er ein Interesse an der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens und demzufolge der Verzinsung des eingesetzten Kapitals. Dieses Beteiligung an der Ertragskraft bilanziert der Anteilseigner indem er den Umfang seines Abschlusses um seinen Ergebnisanteil am assoziierten Unternehmen erweitert. Dementsprechend bietet die Anwendung der Equity-Methode mehr Informationen über das Reinvermögen und das Periodenergebnis des Anteilseigners.

18. ***Mit dem Zeitpunkt des Wegfallens des maßgeblichen Einflusses auf ein assoziiertes Unternehmen hat ein Anteilseigner die Anwendung der Equity-Methode einzustellen und die Anteile in Übereinstimmung mit IAS 39 zu bilanzieren, vorausgesetzt, das assoziierte Unternehmen wird kein Tochterunternehmen oder ein Joint Venture, wie in IAS 31 definiert.***

19. ***Der Buchwert der Anteile zu dem Zeitpunkt, in dem ein Unternehmen aufhört assoziiertes Unternehmen zu sein, wird als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung von finanziellen Vermögenswerten in Übereinstimmung mit IAS 39 betrachtet.***

20. Viele der für die Anwendung der Equity-Methode sachgerechten Verfahren ähneln den Konsolidierungsverfahren des IAS 27. Außerdem werden die grundlegenden Vorgehensweisen, welche den Konsolidierungsverfahren beim Erwerb eines Tochterunternehmens zu Grunde liegen, ebenfalls bei der Bilanzierung eines Erwerbs von Anteilen an einem assoziierten Unternehmen übernommen.

21. Der Anteil einer Gruppe an einem assoziierten Unternehmen ist die Summe der vom Mutterunternehmen und ihren Tochterunternehmen gehaltenen Anteile. Die gehaltenen Anteile der anderen assoziierten Unternehmen oder Joint Ventures der Gruppe bleiben für diese Zwecke unberücksichtigt. Wenn ein assoziiertes Unternehmen Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Joint Ventures besitzt, sind bei der Anwendung der Equity-Methode das Ergebnis und das Reinvermögens zu berücksichtigen, wie sie im Abschluss des assoziierten Unternehmens nach erforderlichen Änderungen zur Berücksichtigung der einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (siehe Paragraphen 26 und 27), ausgewiesen werden (einschließlich des Anteils des assoziierten Unternehmens am Ergebnis und Reinvermögen seiner assoziierten Unternehmen und Joint Ventures.

22. Gewinne und Verluste aus „Upstream"- und „Downstream"- Transaktionen zwischen einem Anteilseigner (einschließlich seiner konsolidierten Tochterunternehmen) und einem assoziierten Unternehmen sind im Abschluss des Anteilseigners nur entsprechend dem Anteil unabhängiger Anteilseigner am assoziierten Unternehmen zu erfassen. „Upstream"- Transaktionen sind

▼M5

beispielsweise Verkäufe von Vermögenswerten eines assoziierten Unternehmens an den Anteilseigner. „Downstream"- Transaktionen sind beispielsweise Verkäufe von Vermögenswerten eines Anteilseigners an ein assoziiertes Unternehmen. Der Anteil des Anteilseigners am Gewinn und Verlust des assoziierten Unternehmens aus solchen Transaktionen wird eliminiert.

23. Anteile an einem assoziierten Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an nach der Equity-Methode bilanziert, ab dem die Kriterien eines assoziierten Unternehmens erfüllt sind. Beim Anteilserwerb wird der Unterschiedsbetrag (ob positiv oder negativ) zwischen den Anschaffungskosten und dem Anteil des Anteilseigners an den beizulegenden Zeitwerten des identifizierbaren Reinvermögens des assoziierten Unternehmens als Geschäfts- oder Firmenwert bilanziert (siehe IAS 22). Der Geschäfts- oder Firmenwert für ein assoziiertes Unternehmen ist im Buchwert der Anteile enthalten. Der bilanzierte Anteil des Anteilseigners an den Gewinnen oder Verlusten nach dem Anteilserwerb wird sachgerecht angepasst, zum Beispiel für planmäßige Abschreibung von abschreibungsfähigen Vermögenswerten, basierend auf den beizulegenden Zeitwerten im Zeitpunkt des Erwerbs.

24. ***Der Anteilseigner verwendet bei der Anwendung der Equity-Methode den letzten verfügbaren Abschluss des assoziierten Unternehmens. Weichen die Abschlussstichtage des Anteilseigners und des assoziierten Unternehmens voneinander ab, muss das assoziierte Unternehmen zur Verwendung durch den Anteilseigner einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Anteilseigners aufstellen, es sei denn, dies ist aus Praktikabilitätsgründen nicht undurchführbar.***

25. ***Wird in Übereinstimmung mit Paragraph 24 der bei der Anwendung der Equity-Methode herangezogene Abschluss eines assoziierten Unternehmens zu einem vom Anteilseigner abweichenden Stichtag aufgestellt, so sind für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse, die zwischen diesem Stichtag und dem Abschlussstichtag des Anteilseigners eingetreten sind, Berichtigungen vorzunehmen. In jedem Fall darf der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Abschlussstichtag des Anteilseigners nicht mehr als drei Monate betragen. Die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen zwischen den Berichtsstichtagen müssen von Periode zu Periode gleich bleiben.***

26. ***Der Abschluss des Anteilseigners ist unter Verwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen zu erstellen.***

27. Wenn das assoziierte Unternehmen abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendet als der Anteilseigner, sind angemessene Anpassungen vorzunehmen, um die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode an die des Anteilseigners anzupassen, wenn der Abschluss des assoziierten Unternehmens vom Anteilseigner für die Anwendung der Equity-Methode herangezogen wird.

28. Falls ein assoziiertes Unternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, die von anderen Parteien als dem Anteilseigner gehalten werden und als Eigenkapital ausgewiesen sind, hat der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Dividende auf diese Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob ein Dividendenbeschluss vorliegt.

29. Entspricht oder übersteig der Anteil eines Anteilseigners an den Verlusten eines assoziierten Unternehmens den Wert seines Beteiligungsanteils, erfasst der Anteilseigner keine weiteren Verlustanteile. Der Anteil an einem assoziierten Unternehmen entspricht dem nach der Equity-Methode ermittelten Buchwert der Anteile am assoziierten Unternehmen zuzüglich sämtlicher langfristigen Anteile, die, dem wirtschaftlichen Gehalt nach, der Nettoinvestition des Anteilseigners in das assoziierte Unternehmen zuzuordnen sind. Beispielsweise stellt ein Posten, für den die Abwicklung in einem absehbaren Zeitraum weder geplant noch wahrscheinlich ist, seinem wirtschaftlichen Gehalt nach eine Erhöhung der Nettoinvestition in das assoziierte Unternehmen dar. Solche Posten können Vorzugsaktien und langfristige Forderungen oder Darlehen einschließen, nicht jedoch Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder langfristige Forderungen, für die angemessene Sicherheiten bestehen, wie etwa besicherte Kredite. Verluste, die nach der Equity-Methode erfasst werden und den Anteil des Anteilseigners am Stammkapital übersteigen, werden den anderen Bestandteilen des Anteils des Anteilseigners am assoziierten Unternehmen in umgekehrter Rangreihenfolge (d.h. ihrer Priorität bei der Liquidierung) zugeordnet.

▼M5

30. Nachdem der Anteil des Anteilseigners auf Null reduziert ist, werden zusätzliche Verluste nur in dem Umfang berücksichtigt und als Schuld angesetzt, wie der Anteilseigner rechtliche oder faktische Verpflichtungen eingegangen ist oder Zahlungen für das assoziierte Unternehmen geleistet hat. Weist das assoziierte Unternehmen zu einem späteren Zeitpunkt Gewinne aus, berücksichtigt der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen erst dann, wenn der Gewinnanteil den noch nicht erfassten Periodenfehlbetrag abdeckt.

Wertminderungsaufwand

31. Nach Anwendung der Equity-Methode einschließlich der Berücksichtigung von Verlusten des assoziierten Unternehmens in Übereinstimmung mit Paragraph 29 wendet der Anteilseigner die Bestimmungen des IAS 39 an, um festzustellen, ob hinsichtlich der Nettoinvestition des Anteilseigners beim assoziierten Unternehmen die Berücksichtigung eines zusätzlichen Wertminderungsaufwands erforderlich ist.

32. Der Anteilseigner wendet außerdem die Bestimmungen des IAS 39 an, um festzustellen, ob ein zusätzlicher Wertminderungsaufwand hinsichtlich der Anteile des Anteilseigners am assoziierten Unternehmen erfasst ist, der keinen Teil der Nettoinvestition darstellt, und wie hoch der Betrag dieses Wertminderungsaufwands ist.

33. Bestehen nach Anwendung von IAS 39 Anzeichen, dass eine Investition 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 vom Beteiligungsunternehmen erwirtschaftet werden, einschließlich der Cashflows aus den Tätigkeiten des Beteiligungsunternehmens und der endgültigen Veräußerung der Investition;

oder

(b) den Barwert der geschätzten, erwarteten zukünftigen Cashflows, die aus den Dividenden der Investition und aus der endgültigen Veräußerung resultieren.

Bei sachgemäßen Annahmen führen beide Methoden zu dem gleichen Ergebnis. Jeder entstehende Wertminderungsaufwand der Investition wird gemäß IAS 36 zugeordnet. Deshalb wird er zuerst jedem verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet (siehe Paragraph 23).

34. Der erzielbare Betrag einer Investition in ein assoziiertes Unternehmen wird für jedes einzelne assoziierte Unternehmen bestimmt, es sei denn ein einzelnes assoziiertes Unternehmen erzeugt keine Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung, die größtenteils unabhängig von denen anderer Vermögenswerte des Unternehmens sind.

Separater Einzelabschluss nach IFRS

35. ***Anteile an assoziierten Unternehmen sind im separaten Einzelabschluss eines Anteilseigners nach IFRS in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37-42 des IAS 27 zu bilanzieren.***

36. Dieser Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen separate Einzelabschlüsse nach IFRS zur Nutzung durch die Öffentlichkeit erstellen.

ANGABEN

37. ***Die folgenden Angaben sind erforderlich:***

(a) der beizulegende Zeitwert von Anteilen an assoziierten Unternehmen, für die öffentlich notierte Marktpreise existieren;

(b) zusammenfassende Finanzinformationen über die assoziierten Unternehmen, einschließlich der aggregierten Beträge der Vermögenswerte, Schulden, Erlöse und Periodengewinne oder -verluste;

(c) die Gründe, weshalb die Annahme, dass eine Anteilseigner keinen maßgeblichen Einfluss ausübt, wenn er direkt oder indirekt durch ein Tochterunternehmen weniger als 20 % der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte am Beteiligungsunternehmen hält, widerlegt wird, und statt dessen auf das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses des Anteilseigners geschlossen wird;

(d) die Gründe, weshalb die Annahme, dass ein Anteilseigner einen maßgeblichen Einfluss ausübt, wenn er direkt oder indirekt durch

▼M5

ein Tochterunternehmen mindestens 20 % der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte am Beteiligungsunternehmen hält, widerlegt wird, und stattdessen auf das Nichtvorliegen eines maßgeblichen Einflusses geschlossen wird;

(e) der Abschlussstichtag eines assoziierten Unternehmens, wenn der Stichtag oder die Berichtsperiode des Abschlusses, der zur Anwendung der Equity-Methode verwendet wird vom Stichtag oder von der Berichtsperiode des Abschlusses des Anteilseigners abweichen, sowie die Gründe für die Verwendung unterschiedlicher Stichtage oder Berichtsperioden;

(f) Art und Umfang erheblicher Beschränkungen (z.B. aus Darlehensvereinbarungen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) der Fähigkeit des assoziierten Unternehmens Finanzmittel in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an den Anteilseigner zu transferieren;

(g) der nicht erfasste anteilige Verlust eines Anteilseigners an den Verlusten des assoziierten Unternehmens, sowohl für die Periode als auch kumuliert, wenn der Anteilseigner Verlustanteile an einem assoziierten Unternehmen nicht mehr erfasst;

(h) die Tatsache, dass ein assoziiertes Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 13 nicht nach der Equity-Methode bilanziert wird;

und

(i) zusammenfassende Finanzinformationen über assoziierte Unternehmen, entweder einzeln oder in Gruppen, die nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden, einschließlich der Höhe der gesamten Vermögenswerte und Schulden, der Erlöse und Periodengewinne oder -verluste.

38. *Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sind als langfristige Vermögenswerte zu klassifizieren. Der Anteil des Anteilseigners an den Gewinnen oder Verlusten und der Buchwert dieser assoziierten Unternehmen sind gesondert anzugeben. Der Anteil des Anteilseigners an allen zur Veräußerung bestimmten Geschäftsbereichen der assoziierten Unternehmen ist ebenfalls gesondert anzugeben.*

39. *Der Anteil des Anteilseigners an unmittelbar im Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ausgewiesenen Veränderungen ist unmittelbar im Eigenkapital des Anteilseigners auszuweisen und gemäß IAS 1* **Darstellung des Abschlusses** *in der Eigenkapitalveränderungsrechnung anzugeben.*

40. *Der Anteilseigner hat in Übereinstimmung mit IAS 37* **Rückstellungen Eventualschulden und Eventualforderungen**, *folgendes anzugeben:*

(a) seinen Anteil an den gemeinschaftlich mit anderen Anteilseignern eingegangenen Eventualschulden eines assoziierten Unternehmens;

und

(b) solche Eventualschulden, die entstehen, weil der Anteilseigner getrennt für alle oder einzelne Schulden des assoziierten Unternehmens haftet.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

42. Dieser Standard ersetzt IAS 28 *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen* (überarbeitet 2000).

43. Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-3 *Eliminierung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen*;

(b) SIC-20 *Equity-Methode – Erfassung von Verlusten*;

und

▼**M5**

(c) SIC-33 *Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode – Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten*.

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang *sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden*. Falls ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, gelten diese Änderungen auch für diese frühere Periode.

A1. In den International Financial Reporting Standards, einschließlich den International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden die Verweise auf die gegenwärtige Version von IAS 28 *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen* geändert in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen*.

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 29

(UMGEGLIEDERT 1994)

Rechnungslegung in Hochinflationsländern

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 — Umrechung 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
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

▼B

betrachten. International Accounting Standards brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden (siehe Paragraph 12 des Vorwortes).

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist auf den primären Abschluss einschließlich des Konzernabschlusses eines Unternehmens anzuwenden, das seinen Abschluss in der Währung eines Hochinflationslandes aufstellt.**

2. In einem Hochinflationsland ist eine Berichterstattung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der lokalen Währung ohne Anpassung nicht zweckmäßig. Der Kaufkraftverlust ist so enorm, dass der Vergleich von Beträgen, die aus Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen zu verschiedenen Zeitpunkten resultieren, sogar innerhalb einer Berichtsperiode irreführend ist.

3. 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:

   (a) 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;

   (b) die Bevölkerung rechnet nicht in der Inlandswährung, sondern in einer relativ stabilen Fremdwährung. Preise können in dieser Währung angegeben werden;

   (c) Verkäufe und Käufe auf Kredit werden zu Preisen getätigt, die den erwarteten Verlust der Kaufkraft in der Kreditperiode berücksichtigen, selbst wenn die Kreditperiode kurz ist;

   (d) Zinssätze, Löhne und Preise sind an einen Preisindex gebunden; und

   (e) die kumulative Preissteigerungsrate innerhalb von drei Jahren nähert sich oder überschreitet 100 %.

4. Es ist wünschenswert, dass alle Unternehmen, die in der Währung eines bestimmten Hochinflationslandes bilanzieren, diesen Standard 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

5. 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.

6. 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.

▼B

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.

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

▼B

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

▼B

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 Hochinflationslandes 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 Hochinflationsländern berichten, werden gemäß IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, behandelt.

▼B

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 — Umrechung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

▼B

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
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.

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-

▼B

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;**

▼B

— **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 Handelsergebnisse. 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.

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;**

▼B

— **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.

▼B

ERFOLGSUNSICHERHEITEN 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 Vertragser-füllungsgarantien, 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.

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.

▼B

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

▼B

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 abgeschriebenen, 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.**

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.

▼B

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 abgeschriebenen 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

▼B

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;

▼B

(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.**

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 31

Anteile an Joint Ventures

INHALT

	Ziffer
Anwendungsbereich	1-2
Definitionen	3-12
Formen von Joint Ventures	7
Gemeinschaftliche Führung	8
Vertragliche Vereinbarung	9-12
Gemeinsame Tätigkeiten	13-17
Vermögenswerte unter gemeinschaftlicher Führung	18-23
Gemeinschaftlich geführte Unternehmen	24-47
Abschluss eines Partnerunternehmens	30-45
Quotenkonsolidierung	30-37
Equity-Methode	38-41
Ausnahmen von der Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode	42-45
Separater Einzelabschluss eines Partnerunternehmens nach IFRS	46-47
Geschäftsvorfälle zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture	48-50
Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures im Abschluss eines Gesellschafters	51
Betreiber eines Joint Ventures	52-53
Angaben	54-57
Zeitpunkt des Inkrafttretens	58
Rücknahme von IAS 31 (überarbeitet 2000)	59

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 31 (überarbeitet 2000) *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ANWENDUNGSBEREICH

1. ***Dieser Standard ist anzuwenden bei der Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures und der Berichterstattung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen von Joint Ventures im Abschluss der Partnerunternehmen und Gesellschafter, ungeachtet des Aufbaus oder der Form, in der die Tätigkeit der Joint Ventures stattfindet. Er ist jedoch nicht auf Anteile von Partnerunternehmen an gemeinsam geführten Unternehmen anzuwenden, die von***

(a) Wagniskapital-Organisationen

oder

▼M5

(b) Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen

gehalten werden, die bei erstmaligem Ansatz erfolgswirksam mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden oder die als zu Handelszwecken gehalten eingestuft und in Übereinstimmung mit IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertungu** *bilanzieren werden. Solche Anteile werden in Übereinstimmung mit IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert bewertet, wobei Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im Periodenergebnis erfasst werden.*

2. *Ein Partnerunternehmen ist von der Anwendung der Paragraphen 30 (Quotenkonsolidierung) und 38 (Equity-Methode) auf einen Anteil an einem gemeinsam geführten Unternehmen befreit, wenn es die folgenden Voraussetzungen erfüllt:*

(a) es bestehen substanzielle Hinweise, dass die Anteile mit der Absicht erworben wurden und gehalten werden, sie innerhalb von zwölf Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt zu veräußern, und dass das Management aktiv einen Käufer sucht;

(b) es greift die Ausnahme nach Paragraph 10 des IAS 27 **Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS***, welche einem Mutterunternehmen, das Anteile an einem gemeinsam geführten Unternehmen besitzt, gestattet, keinen Konzernabschluss zu veröffentlichen;*

oder

(c) wenn alle folgenden Punkte zutreffen:

(i) das Partnerunternehmen ist selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens und seine Anteilseigner, einschließlich der nicht anderweitig stimmberechtigten, sind darüber unterrichtet und erheben keine Einwendungen, dass das Partnerunternehmen die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode nicht anwendet;

(ii) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Partnerunternehmens werden an keiner Börse (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;

(iii) das Partnerunternehmen hat bei keiner Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtbehörde seine Abschlüsse zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse an einer Wertpapierbörse eingereicht oder beabsichtigt dies;

und

(iv) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Partnerunternehmens stellt einen Konzernabschluss auf, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

DEFINITIONEN

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

Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit zu bestimmen, um daraus Nutzen zu ziehen.

Die Equity-Methode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden und in der Folge entsprechend dem Anteil des Partnerunternehmens am sich ändernden Reinvermögen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens berichtigt werden. Das Periodenergebnis des Partnerunternehmens enthält den Anteil des Partnerunternehmens am Erfolg des gemeinschaftlich geführten Unternehmens.

Ein Gesellschafter an einem Joint Venture bezeichnet einen Partner an einem Joint Venture, welcher keinen Anteil an der gemeinschaftlichen Führung dieses Joint Ventures hat.

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.

Ein Joint Venture ist eine vertragliche Vereinbarung, in der zwei oder mehr Partner eine wirtschaftliche Tätigkeit durchführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt.

▼M5

Die Quotenkonsolidierung ist ein Verfahren der Rechnungslegung, bei dem der Anteil des Partnerunternehmens an allen Vermögenswerten, Schulden, den Erträgen und den Aufwendungen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den entsprechenden Posten des Abschlusses des Partnerunternehmens zusammengefasst oder als gesonderter Posten im Abschluss des Partnerunternehmens ausgewiesen wird.

Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit teilzuhaben, jedoch nicht die Beherrschung oder gemeinsame Führung der Entscheidungsprozesse.

Ein Partnerunternehmen bezeichnet einen Partner an einem Joint Venture, der an der gemeinschaftlichen Führung des Joint Ventures beteiligt ist.

4. Ein Abschluss, bei dem die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode angewendet wird, stellt keinen separaten Einzelabschluss nach IFRS dar, ebenso wenig wie der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder das Partnerunternehmen bei einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist.

5. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind solche Abschlüsse, die zusätzlich zum Konzernabschluss veröffentlicht werden, Abschlüsse, bei denen Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden, und Abschlüsse, bei denen Anteile von Partnerunternehmen an Joint Ventures quotenkonsolidiert werden. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS brauchen diesen Abschlüssen nicht als Anhang oder Anlage beigefügt werden.

6. Unternehmen, die in Übereinstimmung mit Paragraph 10 des IAS 27 von der Konsolidierung, nach Paragraph 13(c) des IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* von der Anwendung der Equity-Methode oder nach Paragraph 2 dieses Standards von der Quotenkonsolidierung oder der Anwendung der Equity-Methode befreit sind, können separate Einzelabschlüsse nach IFRS als ihren einzigen Abschluss veröffentlichen.

Formen von Joint Ventures

7. Joint Ventures treten in vielen verschiedenen Formen und Strukturen auf. Dieser Standard unterscheidet drei Haupttypen – gemeinsame Tätigkeiten, Vermögenswerte unter gemeinschaftlicher Führung und gemeinschaftlich geführte Unternehmen –, die üblicherweise als Joint Ventures bezeichnet werden und die Kriterien für Joint Ventures erfüllen. Joint Ventures haben folgende Merkmale:

   (a) zwei oder mehr Partnerunternehmen sind durch eine vertragliche Vereinbarung gebunden

   und

   (b) die vertragliche Vereinbarung begründet eine gemeinschaftliche Führung.

Gemeinschaftliche Führung

8. Die gemeinschaftliche Führung kann ausgeschlossen sein, wenn sich ein Beteiligungsunternehmen in einer gesetzlichen Reorganisation oder in Insolvenz befindet oder unter langfristigen Beschränkungen tätig ist, die seine Fähigkeit zum Finanzmitteltransfer an das Partnerunternehmen beeinträchtigen. Wenn die gemeinschaftliche Führung fortbesteht, reichen derartige Ereignisse für sich genommen nicht aus, um eine Bilanzierung von Joint Ventures in Übereinstimmung mit diesem Standard nicht vorzunehmen.

Vertragliche Vereinbarung

9. Die Existenz einer vertraglichen Vereinbarung unterscheidet Anteile mit gemeinschaftlicher Führung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, in denen der Gesellschafter einen maßgeblichen Einfluss innehat (siehe IAS 28). Aktivitäten ohne vertragliche Vereinbarung zur Begründung einer

▼M5

gemeinschaftlichen Führung sind im Sinne dieses Standards nicht als Joint Ventures anzusehen.

10. Die vertragliche Vereinbarung kann auf unterschiedliche Weise belegt werden, zum Beispiel durch einen Vertrag zwischen den Partnerunternehmen oder durch Sitzungsprotokolle aus Besprechungen zwischen den Partnerunternehmen. In einigen Fällen ist die Vereinbarung in der Satzung oder anderen Statuten des Joint Ventures festgeschrieben. Unabhängig von der rechtlichen Form liegt die vertragliche Vereinbarung gewöhnlich schriftlich vor und behandelt Angelegenheiten wie:

(a) die Tätigkeiten, die Dauer und die Berichtspflichten des Joint Ventures;

(b) die Ernennung eines Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder gleichwertigen Leitungsgremiums des Joint Ventures und der Stimmrechte der Partnerunternehmen;

(c) die Kapitaleinlagen der Partnerunternehmen;

und

(d) die Beteiligung der Partnerunternehmen an Produktion, Erträgen, Aufwendungen oder Ergebnissen des Joint Ventures.

11. Die vertragliche Vereinbarung begründet eine gemeinschaftliche Führung über das Joint Venture. Eine solche Voraussetzung stellt sicher, dass kein einzelnes Partnerunternehmen eine uneingeschränkte Beherrschung über die Aktivität ausüben kann. Die Vereinbarung legt fest, welche Entscheidungen für die Ziele des Joint Ventures von grundlegender Bedeutung sind und die Zustimmung aller Partnerunternehmen erfordern bzw. welche Entscheidungen die Zustimmung einer festgelegten Mehrheit der Partnerunternehmen erfordern.

12. Die vertragliche Vereinbarung kann ein Partnerunternehmen als den Betreiber oder Manager des Joint Ventures bestimmen. Der Betreiber verfügt nicht über die Beherrschung des Joint Ventures. Er handelt vielmehr innerhalb der Finanz- und Geschäftspolitik, die von den Partnerunternehmen gemäß der vertraglichen Vereinbarung abgestimmt wurde und in der Umsetzung an den Betreiber delegiert worden ist. Falls der Betreiber über die Möglichkeit verfügt, die Finanz- und Geschäftspolitik der wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen, liegt eine Beherrschung vor und das Unternehmen ist dann ein Tochterunternehmen des Betreibers und kein Joint Venture.

GEMEINSAME TÄTIGKEITEN

13. Die Durchführung mancher Joint Ventures beinhaltet den Einsatz des eigenen Vermögens und anderer Ressourcen der Partnerunternehmen an Stelle der Gründung einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder einer anderen eigenständigen Tätigkeit, oder einer Vermögens- und Finanzstruktur, die von den Partnerunternehmen selbst getrennt ist. Jedes Partnerunternehmen verwendet seine eigenen Sachanlagen und bilanziert seine eigenen Vorräte. Es verursacht seine eigenen Aufwendungen und Schulden und bringt seine eigene Finanzierung auf. Dies sind Aktivitäten, die seine eigenen Verpflichtungen darstellen. Die Tätigkeiten des Joint Ventures können von den Arbeitnehmern des Partnerunternehmens neben gleichgelagerten Tätigkeiten des Partnerunternehmens durchgeführt werden. Der Vertrag über das Joint Venture regelt im Allgemeinen, wie die Erlöse aus dem Verkauf des gemeinsamen Produktes und alle gemeinschaftlich anfallenden Aufwendungen zwischen den Partnerunternehmen aufgeteilt werden.

14. Eine gemeinsame Tätigkeit liegt beispielsweise dann vor, wenn zwei oder mehr Partnerunternehmen ihre Geschäftstätigkeit, ihre Ressourcen und ihr Know-how zusammenführen, um gemeinsam ein bestimmtes Produkt, wie etwa ein Flugzeug, herzustellen, zu vermarkten und zu vertreiben. Jedes Partnerunternehmen führt verschiedene Stufen des Herstellungsprozesses aus. Jedes Partnerunternehmen trägt seine eigenen Kosten und erhält einen Anteil des Erlöses aus dem Verkauf des Flugzeuges gemäß den vertraglichen Vereinbarungen.

15. ***In Bezug auf seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Tätigkeiten hat ein Partnerunternehmen im Abschluss Folgendes anzusetzen:***

(a) die seiner Verfügungsmacht unterliegenden Vermögenswerte und die eingegangenen Schulden;

und

(b) die getätigten Aufwendungen und die anteiligen Erträge aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen des Joint Ventures.

▼M5

16. Da die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen bereits im Abschluss des Partnerunternehmens angesetzt wurden, sind bei der Vorlage des Konzernabschlusses des Partnerunternehmens keine Berichtigungen oder andere Konsolidierungsverfahren in Bezug auf diese Posten notwendig.

17. Im Regelfall wird weder eine eigenständige Buchhaltung noch ein separater Abschluss für das Joint Venture benötigt. Zur Beurteilung der Ertragskraft des Joint Ventures wird jedoch von den Partnerunternehmen möglicherweise eine Betriebsabrechnung erstellt.

VERMÖGENSWERTE UNTER GEMEINSCHAFTLICHER FÜHRUNG

18. Einige Joint Ventures beinhalten eine gemeinschaftliche Führung und oft gemeinsames Eigentum an einem oder mehreren Vermögenswerten, die in das Joint Venture eingebracht oder für die Zwecke des Joint Ventures erworben wurden und dafür eingesetzt werden. Die Vermögenswerte werden zum Nutzen der Partnerunternehmen eingesetzt. Jedem Partnerunternehmen steht ein Anteil an den vom gemeinschaftlich geführten Vermögen erbrachten Leistungen zu, und es trägt den vereinbarten Anteil an den Aufwendungen.

19. Diese Joint Ventures setzen nicht die Gründung einer Kapitalgesellschaft, Personenhandelsgesellschaft oder andere eigenständige Tätigkeit oder eine von den Partnerunternehmen unabhängige Vermögens- und Finanzstruktur voraus. Jedes Partnerunternehmen übt über seinen Anteil am gemeinschaftlich geführten Vermögen Einfluss auf den wirtschaftlichen Erfolg des Joint Ventures aus.

20. Viele Tätigkeiten bei der Öl-, Erdgas- und Mineralstoffgewinnung bedingen gemeinschaftlich geführtes Vermögen. Zum Beispiel kann eine Anzahl von Ölfördergesellschaften eine Ölpipeline gemeinschaftlich führen und betreiben. Dabei benutzt jedes Partnerunternehmen die Pipeline, um seine eigenen Produkte durchzuleiten, und hat dafür einen vereinbarten Anteil der Aufwendungen zu übernehmen. Ein weiteres Beispiel für gemeinschaftlich geführtes Vermögen ist die gemeinschaftliche Führung von Grundstücken und Bauten, wobei jedes Partnerunternehmen seinen Anteil an den Mieterträgen erhält und entsprechend seinen Anteil der Aufwendungen trägt.

21. ***In Bezug auf seinen Anteil am gemeinschaftlich geführten Vermögen hat ein Partnerunternehmen in seinem Abschluss Folgendes anzusetzen:***

(a) seinen Anteil an dem gemeinschaftlich geführten Vermögen, klassifiziert nach der Art des Vermögens;

(b) die im eigenen Namen eingegangenen Schulden;

(c) seinen Anteil an gemeinschaftlich eingegangenen Schulden in Bezug auf das Joint Venture;

(d) die Erlöse aus dem Verkauf oder der Nutzung seines Anteiles an den vom Joint Venture erbrachten Leistungen zusammen mit seinem Anteil an den vom Joint Venture verursachten Aufwendungen;

und

(e) seine Aufwendungen in Bezug auf seinen Anteil am Joint Venture.

22. In Bezug auf seinen Anteil am gemeinschaftlich geführten Vermögen hat jedes Partnerunternehmen in seinen Büchern Folgendes auszuweisen und in seinem Abschluss anzusetzen:

(a) seinen Anteil an dem gemeinschaftlich geführten Vermögen, klassifiziert nach der Art des Vermögens und nicht als Finanzinvestition. Zum Beispiel wird der Anteil an einer gemeinschaftlich geführten Ölpipeline als Sachanlage klassifiziert;

(b) die im eigenen Namen eingegangenen Schulden, zum Beispiel Verpflichtungen zur Finanzierung seines Anteils an den Vermögenswerten;

(c) seinen Anteil an gemeinschaftlich eingegangenen Schulden in Bezug auf das Joint Venture;

(d) die Erlöse aus dem Verkauf oder der Nutzung seines Anteiles an den vom Joint Venture erbrachten Leistungen zusammen mit seinem Anteil an den vom Joint Venture verursachten Aufwendungen;

(e) seine Aufwendungen in Bezug auf seinen Anteil am Joint Venture, beispielsweise die eingegangenen Verpflichtungen zur Finanzierung des Anteiles des Partnerunternehmens an den Vermögenswerten und dem Verkauf des Anteiles an der Produktion.

▼M5

Da die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen bereits im Abschluss des Partnerunternehmens angesetzt wurden, sind bei der Vorlage des Konzernabschlusses des Partnerunternehmens keine Berichtigungen oder andere Konsolidierungsverfahren in Bezug auf diese Posten notwendig.

23. Die Behandlung von gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten ist durch den wirtschaftlichen Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis sowie im Regelfall durch die rechtliche Gestaltung des Joint Ventures bedingt. Getrennte Buchhaltungsunterlagen für das Joint Venture selbst können sich auf solche anfallenden Aufwendungen beschränken, die gemeinschaftlich von den Partnerunternehmen verursacht wurden und letztendlich von diesen entsprechend ihren vereinbarten Anteilen getragen werden. Für das Joint Venture wird nicht notwendigerweise ein Abschluss erstellt, die Partnerunternehmen können jedoch eine Betriebsabrechnung zur Überprüfung der Ertragskraft des Joint Ventures führen.

GEMEINSCHAFTLICH GEFÜHRTE UNTERNEHMEN

24. Ein gemeinschaftlich geführtes Untrernehmen ist ein Joint Venture in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen rechtlichen Einheit, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist. Das Unternehmen betätigt sich wie jedes andere Unternehmen mit der Ausnahme, dass auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den Partnerunternehmen eine gemeinschaftliche Führung über die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens begründet wird.

25. Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen beherrscht die Vermögenswerte des Joint Ventures, geht Schulden ein, trägt Aufwendungen und erzielt Erträge. Es kann Verträge in eigenem Namen eingehen und für die Zwecke des Joint Ventures Finanzierungen durchführen. Jedes Partnerunternehmen hat ein Anrecht auf einen Anteil am Ergebnis des gemeinschaftlich geführten Unternehmens, obwohl bei einigen gemeinschaftlich geführten Unternehmen auch die erbrachten Leistungen des Joint Ventures gemeinsam genutzt werden.

26. Ein gängiges Beispiel eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens liegt vor, wenn zwei Unternehmen ihre Tätigkeiten in einem bestimmten Geschäftszweig verbinden, indem sie die entsprechenden Vermögenswerte und Schulden in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen übertragen. Ein anderes Beispiel ist der Beginn von Auslandsaktivitäten eines Unternehmens in Verbindung mit dem Staat oder einer anderen Institution in diesem Land mittels der Gründung eines getrennten, selbständigen Unternehmens, welches vom Unternehmen und der öffentlichen Hand oder der Institution gemeinschaftlich geführt wird.

27. Viele gemeinschaftlich geführte Unternehmen haben ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine starke Ähnlichkeit mit Joint Ventures, die als gemeinsame Tätigkeiten oder gemeinschaftlich geführtes Vermögen bezeichnet werden. Beispielsweise können die Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführtes Vermögen, wie etwa eine Ölpipeline, aus steuerlichen oder anderen Gründen in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen übertragen. Ähnlich liegt der Fall, wenn die Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführtes Vermögen in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen einbringen. Bei einigen gemeinschaftlich geführten Tätigkeiten wird ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen gegründet, um verschiedene Aspekte der Unternehmenstätigkeit abzudecken, wie zum Beispiel Gestaltung, Vermarktung, Vertrieb oder Kundendienst des Produktes.

28. Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen hat wie andere Unternehmen gemäß den International Financial Reporting Standards Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen und vorzulegen.

29. Im Regelfall bringt jedes Partnerunternehmen flüssige Mittel oder andere Ressourcen in das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein. Diese Beiträge werden in der Buchhaltung des Partnerunternehmens erfasst und in seinem Abschluss als Anteile am gemeinschaftlich geführten Unternehmen bilanziert.

Abschluss eines Partnerunternehmens

Quotenkonsolidierung

30. ***Ein Partnerunternehmen hat seinen Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung der Quotenkonsolidierung oder der in Paragraph 38 beschriebenen alternativen Methode anzusetzen. Wenn die Quotenkonsolidierung angewendet wird, ist eines der beiden nachstehend festgelegten Berichtsformate zu verwenden.***

▼M5

31. Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung einer der beiden Berichtsformate für die Quotenkonsolidierung zu bilanzieren, unabhängig davon, ob es auch Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt oder seine Abschlüsse als Konzernabschlüsse bezeichnet.

32. Bei der Bilanzierung der Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist es wichtig, dass ein Partnerunternehmen den wirtschaftlichen Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis der Vereinbarung abbildet und nicht lediglich den bestimmten Aufbau oder die Form des Joint Ventures. In einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen übt ein Partnerunternehmen über seinen Anteil an den Vermögenswerten und Schulden seinen Einfluss auf den zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg des Joint Ventures aus. Der wirtschaftliche Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis werden im Konzernabschluss des Partnerunternehmens dadurch abgebildet, dass das Partnerunternehmen seine Anteile an den Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens unter Verwendung eines der beiden in Paragraph 34 beschriebenen Berichtsformate für die Quotenkonsolidierung bilanziert.

33. Die Anwendung der Quotenkonsolidierung bedeutet, dass das Partnerunternehmen in seiner Bilanz seinen Anteil an dem gemeinschaftlich geführten Vermögen und seinen Anteil an den Schulden, für das es gemeinschaftlich verantwortlich ist, einschließt. Die Gewinn- und Verlustrechnung des Partnerunternehmens schließt seinen Anteil an den Erträgen und den Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens ein. Viele der für die Anwendung der Quotenkonsolidierung sachgerechten Verfahren sind ähnlich den Verfahren für die Konsolidierung von Anteilen an Tochterunternehmen, die im IAS 27 dargelegt werden.

34. Zur Berücksichtigung der Quotenkonsolidierung können unterschiedliche Berichtsformate verwendet werden. Das Partnerunternehmen kann seinen Anteil an allen Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den entsprechenden Posten im Konzernabschluss zusammenfassen. Es kann zum Beispiel seinen Anteil an den Vorräten des gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit seinen eigenen Vorräten und seinen Anteil an den Sachanlagen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den gleichen Posten in seiner Bilanz zusammenfassen. Andererseits kann das Partnerunternehmen auch getrennte Posten für seinen Anteil an den Vermögenswerten, den Schulden, den Erträgen und den Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens in seinen Abschluss aufnehmen. Beispielsweise kann es seinen Anteil an den kurzfristigen Vermögenswerten des gemeinschaftlich geführten Unternehmens getrennt als Teil der eigenen kurzfristigen Vermögenswerte angeben; es kann seinen Anteil an den Sachanlagen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens getrennt als Teil der eigenen Sachanlagen anzeigen. Beide Berichtsformate führen zu identischen Beträgen beim Ergebnis und bei jeder größeren Gruppe von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen; für die Zwecke dieses Standards sind beide Formate zulässig.

35. Unabhängig vom verwendeten Format für die Berücksichtigung der Quotenkonsolidierung ist es unzulässig, Vermögenswerte oder Schulden durch Abzug anderer Schulden oder Vermögenswerte zu saldieren oder Erträge oder Aufwendungen durch den Abzug anderer Aufwendungen oder Erträge zu verrechnen, es sei denn, es besteht eine gesetzliche Aufrechnungsmöglichkeit und die Saldierung entspricht den Erwartungen in Bezug auf die Gewinnrealisierung der Vermögenswerte oder der Abgeltung der Schuld.

36. ***Mit dem Zeitpunkt des Fortfalles der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens hat ein Partnerunternehmen die Anwendung der Quotenkonsolidierung einzustellen.***

37. Mit dem Zeitpunkt des Fortfalles des Anteiles an der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens stellt ein Partnerunternehmen die Anwendung der Quotenkonsolidierung ein. Dies kann beispielsweise eintreten, wenn das Partnerunternehmen seinen Anteil veräußert oder wenn dem gemeinschaftlich geführten Unternehmen äußere Einschränkungen auferlegt werden, die dergestalt sind, dass das Partnerunternehmen keine gemeinschaftliche Führung mehr ausüben kann.

Equity-Methode

38. ***Alternativ zur in Paragraph 30 beschriebenen Quotenkonsolidierung kann ein Partnerunternehmen seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung der Equity-Methode ansetzen.***

39. Ein Partnerunternehmen bilanziert seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung der Equity-Methode, unabhängig

▼M5

davon, ob es auch Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt oder seine Abschlüsse als Konzernabschlüsse bezeichnet.

40. Einige Partnerunternehmen bilanzieren ihre Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Anwendung der Equity-Methode, wie sie im IAS 28 beschrieben wird. Die Befürworter der Verwendung der Equity-Methode vertreten die Meinung, dass es nicht angebracht ist, Posten unter alleiniger Beherrschung mit gemeinschaftlich geführten Posten zusammenzufassen, während andere als Begründung anführen, dass Partnerunternehmen eher über maßgeblichen Einfluss in einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen verfügen als an einer gemeinschaftlichen Führung teilhaben. Die Anwendung der Equity-Methode wird von diesem Standard nicht empfohlen, da eine Quotenkonsolidierung den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Anteile eines Partnerunternehmens an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen, also die Beherrschung über den Anteil des Partnerunternehmens am künftigen wirtschaftlichen Nutzen, besser abbildet. Trotzdem gestattet dieser Standard die Verwendung der Equity-Methode als alternativ zulässige Methode bei der Bilanzierung von Anteilen an gemeinschaftlich geführten Unternehmen.

41. ***Mit dem Zeitpunkt des Fortfalles der gemeinschaftlichen Führung in einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder des maßgeblichen Einflusses über ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen hat ein Partnerunternehmen die Anwendung der Equity-Methode einzustellen.***

Ausnahmen von der Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode

42. ***Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen, die die in Paragraph 2(a) genannten Voraussetzungen erfüllen, sind in Übereinstimmung mit IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten einzustufen und zu bilanzieren.***

43. Wenn in Übereinstimmung mit den Paragraphen 2(a) und 42 zuvor gemäß IAS 39 bilanzierte Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen nicht innerhalb von zwölf Monaten veräußert werden, müssen sie ab dem Erwerbszeitpunkt unter Anwendung der Quotenkonsolidierung oder der Equity-Methode bilanziert werden (siehe IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Die Abschlüsse für die Perioden seit dem Erwerb sind entsprechend anzupassen.

44. In Ausnahmefällen kann ein Partnerunternehmen einen Käufer, wie in Paragraph 2(a) beschrieben, für eine Beteiligung gefunden, den Verkauf jedoch aufgrund der erforderlichen Genehmigungen durch Aufsichtsbehörden oder andere Instanzen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Erwerb abgeschlossen haben. Das Partnerunternehmen ist nicht verpflichtet, auf Anteile an einem solchen gemeinschaftlich geführten Unternehmen die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode anzuwenden, wenn die Abwicklung des Verkaufs am Bilanzstichtag im Gange ist und kein Grund zur Annahme besteht, er werde nicht kurz nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen.

45. ***Das Partnerunternehmen hat seine Anteile ab dem Zeitpunkt gemäß IAS 27 zu bilanzieren, ab dem das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein Tochterunternehmen des Partnerunternehmens wird. Das Partnerunternehmen hat seine Anteile ab dem Zeitpunkt gemäß IAS 28 zu bilanzieren, ab dem das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen des Partnerunternehmens wird.***

Separater Einzelabschluss eines Partnerunternehmens nach IFRS

46. ***Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen sind im separaten Einzelabschluss eines Partnerunternehmens nach IFRS in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37-42 des IAS 27 zu bilanzieren.***

47. Dieser Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen separate Einzelabschlüsse nach IFRS zur Veröffentlichung aufzustellen haben.

GESCHÄFTSVORFÄLLE ZWISCHEN EINEM PARTNERUNTERNEHMEN UND EINEM JOINT VENTURE

48. ***Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen an ein Joint Venture leistet oder Vermögenswerte verkauft, so ist bei der Erfassung eines Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinne oder Verluste der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalls zu berücksichtigen. Die Vermögenswerte verbleiben beim Joint Venture und das Partnerunternehmen muss, unter der Voraussetzung, dass die wesentlichen Risiken und Chancen des Eigentums übertragen wurden, lediglich den Anteil des Gewinnes oder Verlustes erfassen, welcher der Anteilsquote der***

▼M5

anderen Partnerunternehmen entspricht (*)***. Das Partnerunternehmen hat den vollen Betrag eines jeden Verlustes zu erfassen, wenn sich aus dem Beitrag oder Verkauf substanzielle Hinweise auf eine Minderung des Nettoveräußerungswertes eines kurzfristigen Vermögenswertes oder auf einen Wertminderungsaufwand ergeben.***

49. ***Erwirbt ein Partnerunternehmen von einem Joint Venture Vermögenswerte, so darf das Partnerunternehmen seinen Anteil am Gewinn des Joint Ventures aus diesem Geschäftsvorfall erst dann erfassen, wenn es die Vermögenswerte an einen unabhängigen Dritten weiterveräußert. Ein Partnerunternehmen hat seinen Anteil an den Verlusten aus diesen Geschäftsvorfällen in der gleichen Weise wie einen Gewinn zu erfassen, mit der Ausnahme, dass Verluste sofort zu erfassen sind, wenn sie eine Verringerung des Nettoveräußerungswertes von kurzfristigen Vermögenswerten oder einen Wertminderungsaufwand darstellen.***

50. Um zu ermitteln, ob eine Transaktion zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture einen substanziellen Hinweis auf die Wertminderung eines Vermögenswertes gibt, bestimmt das Partnerunternehmen den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*. Bei der Bestimmung der Nutzungswerte schätzt das Partnerunternehmen die zukünftigen Cashflows des Vermögenswertes unter Annahme einer fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes und der endgültigen Verwertung durch das Joint Venture.

BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN JOINT VENTURES IM ABSCHLUSS EINES GESELLSCHAFTERS

51. ***Ein Gesellschafter eines Joint Venture, der nicht an der gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist, hat seine Anteile in Übereinstimmung mit IAS 39 oder, falls er über maßgeblichen Einfluss beim Joint Venture verfügt, in Übereinstimmung mit IAS 28 zu bilanzieren.***

BETREIBER EINES JOINT VENTURES

52. ***Die Betreiber oder Manager eines Joint Ventures haben ihre Dienstleistungsentgelte gemäß IAS 18*** **Erträge** ***anzusetzen.***

53. Ein oder mehrere Partnerunternehmen kann bzw. können als Betreiber oder Manager eines Joint Ventures auftreten. Betreiber erhalten für eine solche Aufgabe im Regelfall ein Honorar. Beim Joint Venture sind die gezahlten Honorare als Aufwand zu verrechnen.

ANGABEN

54. ***Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Eventualschulden getrennt vom Betrag anderer Eventualschulden anzugeben, es sei denn, die Wahrscheinlichkeit eines Verlustes ist äußerst gering:***

    (a) Eventualschulden eines Partnerunternehmens auf Grund von gemeinschaftlich eingegangenen Verpflichtungen aller Partnerunternehmen zu Gunsten des Joint Ventures und seinen Anteil an gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangenen Eventualschulden;

    (b) seinen Anteil an den Eventualschulden des Joint Ventures, für den es gegebenenfalls haftet;

    und

    (c) jene Eventualschulden, welche aus der Haftung des Partnerunternehmens für die Schulden der anderen Partnerunternehmen des Joint Ventures entstehen.

55. ***Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Verpflichtungen in Bezug auf seine Anteile an Joint Ventures getrennt von anderen Verpflichtungen anzugeben:***

    (a) alle Kapitalverpflichtungen des Partnerunternehmens in Bezug auf seine Anteile an Joint Ventures und seinen Anteil an den Kapitalverpflichtungen, welche gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangen wurden;

    und

(*) Siehe SIC-13, Gemeinschaftlich geführte Einheiten - Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen

▼M5

(b) seinen Anteil an den Kapitalverpflichtungen der Joint Ventures selbst.

56. ***Ein Partnerunternehmen hat eine Auflistung und Beschreibung von Anteilen an maßgeblichen Joint Ventures sowie die Anteilsquote an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben. Ein Partnerunternehmen, welches seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen mithilfe der Quotenkonsolidierung der entsprechenden Posten oder der Equity-Methode bilanziert, hat die Summe aller kurzfristigen Vermögenswerte, langfristigen Vermögenswerte, kurzfristigen Schulden, langfristigen Schulden, Erträge und Aufwendungen in Bezug auf seine Anteile an Joint Ventures anzugeben.***

57. ***Ein Partnerunternehmen hat die Bilanzierungsmethode für seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben.***

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON IAS 31 (ÜBERARBEITET 2000)

59. Dieser Standard ersetzt IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures* (überarbeitet 2000).

▼M5

ANHANG

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. SIC-13 *Gemeinschaftlich geführte Unternehmen - Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen* wird wie nachstehend beschrieben geändert.

Der Verweis wird geändert und lautet wie folgt:

Verweis: IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

1. IAS 31.48 bezieht sich in folgender Weise sowohl auf Einlagen als auch auf Verkäufe zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture: „Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen an ein Joint Venture leistet oder Vermögenswerte verkauft, so ist bei der Erfassung eines Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinne oder Verluste der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalls zu berücksichtigen.“ Darüber hinaus besagt IAS 31.24, dass „ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen ein Joint Venture in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen rechtlichen Einheit ist, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist.“ Es gibt keine explizite Anwendungsleitlinie zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten, die aus Einlagen von nicht monetären Vermögenswerten in gemeinschaftlich geführte Unternehmen („Jointly Controlled Entities“ kurz „JCEs“) resultieren.

…

A2. In den International Financial Reporting Standards, einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden Hinweise auf die derzeit gültige Fassung von IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures* in IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* geändert.

▼M4

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 32

Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1-3
Anwendungsbereich	4-10
Definitionen	11-14
Darstellung	15-50
Schulden und Eigenkapital	15-27
Keine vertragliche Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (Paragraph 16 (a))	17-20
Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (Paragraph 16(b))	21-24
Bedingte Erfüllungsvereinbarungen	25
Erfüllungswahlrecht	26-27
Zusammengesetzte Finanzinstrumente	28-32
Eigene Anteile	33-34
Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne	35-41
Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten	42-50
Angaben	51-95
Form, Ort und Klassen von Finanzinstrumenten	53-55
Risikomanagementpolitik und Sicherungsmaßnahmen	56-59

▼M4

Ausstattungsmerkmale sowie Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	60-66
Zinsänderungsrisiko	67-75
Ausfallrisiko	76-85
Beizulegender Zeitwert	86-93
Weitere Angaben	94-94
Ausbuchung	94
Sicherheiten	94
Zusammengesetzte Finanzinstrumente mit mehreren eingebetteten Derivaten	94
Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden	94
Umgliederungen	94
Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapital	94
Wertminderung	94
Forderungsausfälle und Vertragsverletzungen	94
Zeitpunkt des Inkrafttretens	96-97
Rücknahme anderer verlautbarungen	98-100

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 32 (überarbeitet 2000) *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung des vorliegenden Standards ist es, das Verständnis der Abschlussadressaten für die Bedeutung von Finanzinstrumenten für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens zu verbessern.

2. Der vorliegende Standard enthält die Vorschriften für die Darstellung von Finanzinstrumenten und die über sie zu machenden Angaben. Die Darstellungspflichten beziehen sich auf die Klassifizierung von Finanzinstrumenten – aus Sicht des Emittenten – in finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumente, die Klassifizierung der damit verbundenen Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne sowie die Voraussetzungen für die Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten. Der Standard verlangt die Angabe von Informationen zum Betrag, zur zeitlichen Struktur und zur Wahrscheinlichkeit der aus den Finanzinstrumenten resultierenden künftigen Cashflows eines Unternehmens sowie Informationen zu den bei diesen Finanzinstrumenten angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Darüber hinaus fordert der Standard Angaben über Art und Umfang des Einsatzes von Finanzinstrumenten im Unternehmen, über den Zweck, den die Finanzinstrumente für das Geschäft erfüllen, über die damit verbundenen Risiken und über die Politik des Managements zur Steuerung dieser Risiken.

3. Die in diesem Standard enthaltenen Grundsätze ergänzen die Grundsätze für den Ansatz und die Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten in IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung.*

ANWENDUNGSBEREICH

4. ***Dieser Standard ist auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden, ausgenommen davon sind:***

   (a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, die gemäß IAS 27 **Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS,** ***IAS 28*** **Anteile an assoziierten Unternehmen** ***oder IAS 31*** **Anteile an Joint Ventures bilanziert werden.** ***Unternehmen haben diesen Standard jedoch auf einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture anzuwenden, der gemäß IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 nach IAS 39*** **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** ***zu bilanzieren ist. In diesen Fällen sind die Angabepflichten des IAS 27, IAS 28 und des IAS 31 zusätzlich zu denen dieses Standards zu erfüllen. Der vorliegende Standard ist***

▼M4

ebenso auf Derivate auf einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture anzuwenden.

(b) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, auf die IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer** *Anwendung findet.*

(c) Rechte und Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen. Unternehmen haben diesen Standard jedoch auf Finanzinstrumente anzuwenden, die zwar der Form nach Versicherungsverträge (bzw. Rückversicherungsverträge) sind, wie in Paragraph 6 beschrieben, aber hauptsächlich die Übertragung von Finanzrisiken beinhalten, die in Paragraph 52 beschrieben sind. Dieser Standard ist außerdem auf in Versicherungsverträge eingebettete Derivate anzuwenden (siehe Paragraphen 10-13, IAS 39).

(d) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (siehe Paragraphen 65-67, IAS 22 **Unternehmenszusammenschlüsse***). Diese Ausnahme gilt nur für den Erwerber.*

(e) Verträge, die eine Zahlung bei Eintritt bestimmter klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vorsehen (siehe Paragraph AG1, IAS 39). Dieser Standard ist jedoch auf andere Arten von Derivaten anzuwenden, die in solche Verträge eingebettet sind (wenn beispielsweise ein Zinsswap von einer klimatischen Variable, wie der Anzahl von Tagen, an denen geheizt wird, abhängt, ist das Zinsswap-Element ein eingebettetes Derivat, das in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt – siehe Paragraphen 10-13, IAS 39).

5. Dieser Standard findet auf bilanzwirksame und bilanzunwirksame Finanzinstrumente Anwendung. Bilanzwirksame Finanzinstrumente umfassen vom Unternehmen ausgegebene Eigenkapitalinstrumente sowie finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen. Zu den bilanzunwirksamen Finanzinstrumenten gehören einige andere Finanzinstrumente, die zwar außerhalb des Anwendungsbereichs von IAS 39 liegen, jedoch in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen (wie beispielsweise einige Kreditzusagen).

6. Versicherungsverträge im Sinne dieses Standards sind Verträge, die den Versicherer auf Grund von Ereignissen oder Umständen, die in einem festgelegten Zeitraum stattfinden oder entdeckt werden, bestimmbaren Verlustrisiken aussetzen. Hierzu gehören Tod (bzw. Rentenbezug des Versicherten im Erlebensfall), Krankheit, Berufsunfähigkeit, Vermögensschäden, Schäden Dritter und Betriebsunterbrechung. Die Vorschriften dieses Standards sind auf Finanzinstrumente anzuwenden, die zwar der Form nach Versicherungsverträge sind, aber hauptsächlich die Übertragung von Finanzrisiken beinhalten (siehe Paragraph 52), wie dies zum Beispiel bei einigen Arten von Rückversicherungsverträgen und garantierten Beteiligungsverträgen der Fall ist, die Versicherungsunternehmen und andere Unternehmen ausgeben. Unternehmen, die Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen haben, wird empfohlen, die Angemessenheit der Anwendung der Vorschriften dieses Standards bezüglich Darstellung und Angaben von Informationen über derartige Verpflichtungen zu erwägen.

7. Andere International Accounting Standards, die sich spezifisch auf besondere Arten von Finanzinstrumenten beziehen, enthalten zusätzliche Vorschriften bezüglich Darstellung und Angaben. Zum Beispiel enthalten der IAS 17 *Leasingverhältnisse* und der IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen* bestimmte Vorschriften zu Angaben, die sich auf Finanzierungsleasing bzw. auf Finanzinvestitionen für Altersversorgungspläne beziehen. Darüber hinaus finden auch einige Vorschriften anderer International Accounting Standards, insbesondere des IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen*, Anwendung auf Finanzinstrumente.

8. ***Dieser Standard ist auf Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens anzuwenden, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können, oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten, als handelte es sich bei den Verträgen um Finanzinstrumente, mit Ausnahme von den Verträgen, die zum Zweck des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß dem erwarteten Kauf-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen wurden und in diesem Sinne weiter behalten werden.***

9. Es bestehen verschiedene Möglichkeiten, wie ein Vertrag über den Kauf oder Verkauf von einem nicht finanziellen Posten durch einen Ausgleich

▼M4

in bar oder in anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten abgewickelt werden kann. Dazu zählt:

(a) den Vertrag durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten abzuwickeln, sofern die Vertragsbedingungen dies jedem Kontrahenten gestatten;

(b) wenn die Möglichkeit zu einem Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten nicht explizit in den Vertragsbedingungen vorgesehen ist, das Unternehmen jedoch ähnliche Verträge für gewöhnlich durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten erfüllt (sei es durch den Abschluss gegenläufiger Verträge mit der Vertragspartei oder durch den Verkauf des Vertrags vor dessen Ausübung oder Verfall);

(c) wenn das Unternehmen bei ähnlichen Verträgen den Vertragsgegenstand für gewöhnlich annimmt und ihn kurz nach der Anlieferung wieder veräußert, um Gewinne aus kurzfristigen Preisschwankungen oder Händlermargen zu erzielen;

und

(d) wenn der nicht finanzielle Posten, der Gegenstand des Vertrags ist, jederzeit in Zahlungsmittel umzuwandeln ist.

Ein Vertrag, auf den (b) oder (c) zutrifft, gilt nicht als zum Zwecke des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß des erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen und fällt demzufolge in den Anwendungsbereich dieses Standards. Andere Verträge, auf die Paragraph 5 zutrifft, werden beurteilt, um zu bestimmen, ob sie zum Zwecke des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß des erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen wurden und dazu weiterhin gehalten werden und ob sie demzufolge in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen.

10. Eine geschriebene Option auf den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, der durch Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten gemäß Paragraph 9 (a) oder (d) erfüllt werden kann, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards. Solch ein Vertrag kann nicht zum Zweck des Empfangs oder der Lieferung eines nicht finanziellen Postens gemäß dem voraussichtlichen Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen werden.

DEFINITIONEN (siehe auch Paragraphen AG3-AG24)

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

Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.

Finanzielle Vermögenswerte umfassen:

(a) flüssige Mittel;

(b) ein als Aktivum gehaltenes Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens;

(c) ein vertragliches Recht:

(i) flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten;

oder

(ii) finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu potenziell vorteilhaften Bedingungen auszutauschen;

oder

(d) einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann und bei dem es sich um Folgendes handelt:

(i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung des Unternehmens beinhaltet oder beinhalten

▼M4

kann, eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu erhalten;

oder

(ii) ein derivatives Finanzinstrument, das auf andere Weise als durch den Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann. In diesem Sinne beinhalten die Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens keine Instrumente, die selbst Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens darstellen.

Finanzielle Verbindlichkeiten umfassen:

(a) eine vertragliche Verpflichtung:

(i) flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen abzugeben;

oder

(ii) finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu potenziell nachteiligen Bedingungen auszutauschen;

oder

(b) einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann und bei dem es sich um Folgendes handelt:

(i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung des Unternehmens beinhaltet oder beinhalten kann, eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens abzugeben;

oder

(ii) ein derivatives Finanzinstrument, das auf andere Weise als durch den Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann. In diesem Sinne beinhalten die Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens keine Instrumente, die selbst Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens darstellen.

Ein Eigenkapitalinstrument ist ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet.

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

12. Die folgenden Begriffe sind in Paragraph 9 des IAS 39 definiert und werden in diesem Standard mit der in IAS 39 angegebenen Bedeutung verwendet.

— fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit

— zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte

— Ausbuchung

— Derivat

— Effektivzinsmethode

— erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteter finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit

— feste Verpflichtung

— erwartete Transaktion

— Wirksamkeit einer Sicherung

— Grundgeschäft

— Sicherungsinstrument

▼M4

— bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen

— Kredite und Forderungen

— marktüblicher Kauf oder Verkauf

— Transaktionskosten

13. In diesem Standard beziehen sich die Begriffe „Vertrag“ und „vertraglich“ auf eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien, die eindeutige wirtschaftliche Folgen hat, die von den einzelnen Vertragsparteien kaum oder überhaupt nicht zu vermeiden sind, weil die Vereinbarung für gewöhnlich im Rechtsweg durchsetzbar ist. Verträge und folglich Finanzinstrumente können die verschiedensten Formen annehmen und müssen nicht in Schriftform abgefasst sein.

14. In diesem Standard umfasst der Begriff „Unternehmen“ Einzelpersonen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, Treuhänder und öffentliche Institutionen.

DARSTELLUNG

Schulden und Eigenkapital (siehe auch Paragraphen AG25-AG29)

15. ***Der Emittent eines Finanzinstruments hat das Finanzinstrument oder dessen Bestandteile beim erstmaligen Ansatz als finanzielle Verbindlichkeit, als finanziellen Vermögenswert oder als Eigenkapitalinstrument entsprechend der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarung und den Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten, finanzielle Vermögenswerte und Eigenkapitalinstrumente zu klassifizieren.***

16. Bei Anwendung der Begriffsbestimmungen in Paragraph 11 zur Einstufung eines Finanzinstruments als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit ist dann, und nur dann ein Eigenkapitalinstrument gegeben, wenn die nachfolgenden Bedingungen (a) und (b) erfüllt sind.

(a) Das Finanzinstrument beinhaltet keine vertragliche Verpflichtung,

(i) flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen abzugeben;

oder

(ii) finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu potenziell nachteiligen Bedingungen für den Emittenten auszutauschen.

(b) Kann das Finanzinstrument in den Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten erfüllt werden, handelt es sich um:

(i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das keine vertragliche Verpflichtung seitens des Emittenten beinhaltet, eine variable Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumenten abzugeben;

oder

(ii) ein Derivat, das vom Emittenten nur durch den Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente erfüllt wird. In diesem Sinne beinhalten die Eigenkapitalinstrumente eines Emittenten keine Instrumente, die selbst Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten darstellen.

Eine vertragliche Verpflichtung, einschließlich einer aus einem Derivat entstehenden vertraglichen Verpflichtung, die zum künftigen Empfang oder zur künftigen Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten führen wird oder kann, jedoch nicht die vorstehenden Bedingungen (a) und (b) erfüllt, ist kein Eigenkapitalinstrument.

Keine vertragliche Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (Paragraph 16 (a))

17. Ein Hauptmerkmal für die Abgrenzung von finanziellen Verbindlichkeiten gegenüber Eigenkapitalinstrumenten besteht in der vertraglichen Verpflichtung einer Vertragspartei (des Emittenten) des Finanzinstruments entweder zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten an die andere Vertragspartei (den Inhaber) oder zum Tausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten mit dem Inhaber unter für den Emittenten potenziell nachteiligen Bedingungen. Obwohl der Inhaber eines Eigenkapitalinstruments zum

▼M4

Empfang einer anteiligen Dividende oder anderer Gewinnausschüttungen aus dem Eigenkapital berechtigt sein kann, unterliegt der Emittent keiner vertraglichen Verpflichtung zu derartigen Ausschüttungen, da ihm die Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten an eine andere Vertragspartei nicht vorgeschrieben werden kann.

18. Die wirtschaftliche Substanz eines Finanzinstruments und nicht allein seine rechtliche Gestaltung bestimmt die Klassifizierung in der Bilanz des Unternehmens. Die wirtschaftliche Substanz und die rechtliche Gestaltung stimmen in der Regel, jedoch nicht immer, überein. So nehmen einige Finanzinstrumente die rechtliche Gestalt von Eigenkapital an, stellen aber auf Grund ihrer wirtschaftlichen Substanz Verbindlichkeiten dar, andere Finanzinstrumente kombinieren die Merkmale von Eigenkapitalinstrumenten mit denen von finanziellen Verbindlichkeiten. Beispiele:

    (a) Eine Vorzugsaktie, die den obligatorischen Rückkauf durch den Emittenten zu einem festen oder festzulegenden Geldbetrag und zu einem fest verabredeten oder zu bestimmenden Rücknahmezeitpunkt vorsieht oder dem Inhaber das Recht einräumt, vom Emittenten den Rückkauf des Finanzinstruments zu bzw. nach einem bestimmten Termin und zu einem festen oder festzulegenden Geldbetrag zu verlangen, ist als finanzielle Verbindlichkeit zu klassifizieren.

    (b) Ein Finanzinstrument, das den Inhaber zur Rückgabe an den Emittenten gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte berechtigt („kündbares Instrument"), stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf der Grundlage eines Indexes oder einer anderen veränderlichen Bezugsgröße ermittelt wird oder wenn der Inhaber auf Grund der rechtlichen Gestaltung des kündbaren Finanzinstruments einen Residualanspruch an den Vermögenswerten des Emittenten hat. Wenn der Inhaber über das Wahlrecht verfügt, das Finanzinstrument gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben, erfüllt das kündbare Finanzinstrument die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit. Beispielsweise können offene Investmentfonds, Unit Trusts, Personengesellschaften und bestimmte Genossenschaften ihre Anteilseigner bzw. Gesellschafter mit dem Recht ausstatten, ihre Anteile an dem Emittenten jederzeit gegen flüssige Mittel in Höhe ihres jeweiligen Anteils am Eigenkapital des Emittenten einzulösen. Eine Klassifizierung als finanzielle Verbindlichkeit schließt jedoch die Verwendung von beschreibenden Zusätzen wie „Inventarwert pro Anteil" und „Änderung des Inventarwertes pro Anteil" im Abschluss eines Unternehmens, das über kein gezeichnetes Kapital verfügt (wie dies bei einigen Investmentfonds und Unit Trusts der Fall ist, siehe erläuterndes Beispiel 7), oder die Verwendung zusätzlicher Angaben, aus denen hervorgeht, dass die Gesamtheit der von den Anteilseignern gehaltenen Anteile Posten wie Rücklagen, die der Definition von Eigenkapital entsprechen, und kündbare Finanzinstrumente, die dieser Definition nicht entsprechen, umfasst, nicht aus.

19. Sofern ein Unternehmen nicht über ein uneingeschränktes Recht verfügt, sich bei der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung der Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zu entziehen, erfüllt diese Verpflichtung die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit. Beispiele:

    (a) Eine Beschränkung bezüglich der Fähigkeit des Unternehmens, der vertraglichen Verpflichtung nachzukommen, wie beispielsweise der fehlende Zugang zur Fremdwährung oder die Notwendigkeit, eine Zahlungsgenehmigung von einer Aufsichtsbehörde zu erlangen, entbindet das Unternehmen nicht von seiner vertraglichen Verpflichtung bzw. beeinträchtigt nicht das vertragliche Recht des Inhabers bezüglich des Finanzinstruments.

    (b) Eine vertragliche Verpflichtung, die nur dann zu erfüllen ist, wenn eine Vertragspartei ihr Rückkaufsrecht in Anspruch nimmt, stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar, weil das Unternehmen nicht über das uneingeschränkte Recht verfügt, sich der Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zu entziehen.

20. Ein Finanzinstrument, das nicht ausdrücklich eine vertragliche Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten begründet, kann eine solche Verpflichtung jedoch indirekt über die Vertragsbedingungen begründen. Beispiele:

    (a) Ein Finanzinstrument kann eine nicht finanzielle Verpflichtung beinhalten, die dann, und nur dann, zu erfüllen ist, wenn das Unternehmen keine Ausschüttung vornimmt oder das Instrument nicht zurückkauft. Kann das Unternehmen die Abgabe von flüssigen Mitteln

▼M4

oder anderen finanziellen Vermögenswerten nur durch Erfüllung der nicht finanziellen Verpflichtung umgehen, ist das Finanzinstrument als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

(b) Ein Finanzinstrument ist eine finanzielle Verbindlichkeit, wenn vorgesehen ist, dass die Erfüllung seitens des Unternehmens durch die Abgabe von

(i) flüssigen Mittel oder anderen finanziellen Vermögenswerten

oder

(ii) eigenen Anteilen, deren Wert wesentlich höher als der Wert der flüssigen Mittel oder anderen finanziellen Vermögenswerte angesetzt wird, erfolgt.

Das Unternehmen ist zwar vertraglich nicht ausdrücklich zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten verpflichtet, doch wird es sich auf Grund des Wertes der Anteile für einen Ausgleich in bar entscheiden. In jedem Fall wird dem Inhaber der wirtschaftlichen Substanz nach der Erhalt eines Betrags zugesichert, der mindestens dem bei Wahl einer Vertragserfüllung in bar zu entrichtenden Betrag entspricht (siehe Paragraph 21).

Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (Paragraph 16(b))

21. Der Umstand, dass ein Vertrag zum Empfang oder zur Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens führen kann, ist allein nicht ausreichend, um ihn als Eigenkapitalinstrument zu klassifizieren. Ein Unternehmen kann vertraglich berechtigt oder verpflichtet sein, eine variable Anzahl eigener Anteile oder anderer Eigenkapitalinstrumente zu empfangen oder abzugeben, deren Höhe so bemessen wird, dass der beizulegende Zeitwert der zu empfangenden oder abzugebenden Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens dem in Bezug auf das vertragliche Recht oder die vertragliche Verpflichtung festgelegten Betrag entspricht. Das vertragliche Recht oder die vertragliche Verpflichtung kann sich auf einen festen Betrag oder auf einen ganz oder teilweise in Abhängigkeit von einer anderen Variablen als dem Marktpreis der Eigenkapitalinstrumente (z. B. einem Zinssatz, einem Warenpreis oder dem Preis für ein Finanzinstrument) schwankenden Betrag beziehen. Zwei Beispiele hierfür sind (a) ein Vertrag zur Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens im Wert von WE 100 (*) und (b) ein Vertrag zur Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens im Wert von 100 Unzen Gold. Obgleich ein derartiger Vertrag durch die Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten erfüllt werden muss oder kann, stellt er eine finanzielle Verbindlichkeit des Unternehmens dar. Es handelt sich um kein Eigenkapitalinstrument, weil das Unternehmen zur Erfüllung des Vertrags eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten verwendet. Dementsprechend begründet der Vertrag keinen Residualanspruch an den Vermögenswerten des Unternehmens nach Abzug aller Schulden.

22. Ein Vertrag, zu dessen Erfüllung das Unternehmen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (erhält oder) abgibt, ist als Eigenkapitalinstrument zu klassifizieren. Beispielsweise stellt eine ausgegebene Aktienoption, die die Vertragspartei gegen Entrichtung eines festgelegten Preises oder eines festgelegten Kapitalbetrags einer Anleihe zum Kauf einer festen Anzahl von Aktien des Unternehmens berechtigt, ein Eigenkapitalinstrument dar. Änderungen des beizulegenden Zeitwertes eines Vertrags infolge von Schwankungen der Marktzinssätze, die keinerlei Auswirkung auf den Berag der bei Vertragserfüllung zu entrichtenden flüssigen Mittel oder anderen Vermögenswerte haben, schließen die Einstufung des Vertrags als Eigenkapitalinstrument nicht aus. Sämtliche erhaltenen Vergütungen (wie beispielsweise das Agio auf eine geschriebene Option oder ein Optionsschein auf die eigenen Aktien des Unternehmens) werden direkt zum Eigenkapital hinzugerechnet. Sämtliche entrichteten Vergütungen (wie beispielsweise das auf eine erworbene Option gezahlte Agio) werden direkt vom Eigenkapital abgezogen. Änderungen des beizulegenden Zeitwertes eines Eigenkapitalinstruments sind im Abschluss nicht auszuweisen.

23. Ein Vertrag, der ein Unternehmen zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte verpflichtet, begründet eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags (beispielsweise in Höhe des Barwertes des

(*) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

▼M4

Rückkaufpreises eines Termingeschäfts, des Ausübungskurses einer Option oder eines anderen Rückkaufbetrags). Dies ist auch dann der Fall, wenn der Vertrag selbst ein Eigenkapitalinstrument ist. Ein Beispiel hierfür ist die aus einem Termingeschäft entstehende Verpflichtung eines Unternehmens, eigene Eigenkapitalinstrumente gegen flüssige Mittel zurückzuerwerben. Beim erstmaligen Ansatz der finanziellen Verbindlichkeit gemäß IAS 39 ist ihr beizulegender Zeitwert (der Barwert des Rückkaufbetrags) aus dem Eigenkapital umzugliedern. Anschließend erfolgt eine Bewertung der finanziellen Verbindlichkeit gemäß IAS 39. Läuft der Vertrag aus, ohne dass eine Lieferung erfolgt, wird der Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit wieder in das Eigenkapital umgegliedert. Die vertragliche Verpflichtung eines Unternehmens zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente begründet auch dann eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags, wenn die Kaufverpflichtung nur bei Ausübung des Rückkaufrechts durch die Vertragspartei (z. B. durch Inanspruchnahme einer geschriebenen Verkaufsoption, welche die Vertragspartei zum Verkauf der Eigenkapitalinstrumente an das Unternehmen zu einem festen Preis berechtigt) zu erfüllen ist.

24. Ein Vertrag, zu dessen Erfüllung das Unternehmen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gegen einen variablen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten hingibt oder erhält, ist als finanzieller Vermögenswert bzw. als finanzielle Verbindlichkeit zu klassifizieren. Ein Beispiel ist ein Vertrag, bei dem das Unternehmen 100 Eigenkapitalinstrumente gegen flüssige Mittel im Wert von 100 Unzen Gold liefert.

Bedingte Erfüllungsvereinbarungen

25. Ein Finanzinstrument kann das Unternehmen zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten oder zu einer anderen als finanzielle Verbindlichkeit einzustufenden Erfüllung verpflichten, die vom Eintreten oder Nichteintreten unsichererer künftiger Ereignisse (oder dem Ausgang unsicherer Umstände), die außerhalb der Kontrolle sowohl des Emittenten als auch des Inhabers des Instruments liegen, abhängig sind. Hierzu zählen beispielsweise Änderungen eines Aktienindex, Verbraucherpreisindex, Zinssatzes oder steuerlicher Vorschriften oder die künftigen Erträge, das Periodenergebnis oder der Verschuldungsgrad des Emittenten. Der Emittent eines solchen Instruments verfügt nicht über das uneingeschränkte Recht, sich der Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder einer anderen als finanzielle Verbindlichkeit einzustufenden Erfüllung des Vertrags) zu entziehen. Aus diesem Grund liegt eine finanzielle Verbindlichkeit des Emittenten vor, es sei denn:

(a) der Teil der bedingten Erfüllungsvereinbarung, der eine Erfüllung in flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Art der Erfüllung) erforderlich machen könnte, ist nicht echt;

oder

(b) der Emittent kann nur im Falle seiner Liquidation gezwungen werden, die Verpflichtung in flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder auf eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Weise) zu erfüllen.

Erfüllungswahlrecht

26. ***Ein Derivat, das einer Vertragspartei die Art der Erfüllung frei stellt (der Emittent oder Inhaber kann sich z. B. für einen Ausgleich in bar oder durch den Tausch von Aktien gegen flüssige Mittel entscheiden), stellt einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit dar, soweit nicht alle Erfüllungsalternativen zu einer Klassifizierung als Eigenkapitalinstrument führen würden.***

27. Ein Beispiel für ein als finanzielle Verbindlichkeit einzustufendes Derivat mit Erfüllungswahlrecht ist eine Aktienoption, bei der der Emittent die Wahl hat, ob die Erfüllung in bar oder durch den Tausch eigener Aktien gegen flüssige Mittel erfolgen soll. Ähnliches gilt für einige Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens gegen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens, die ebenfalls in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, da sie wahlweise durch Lieferung des nicht finanziellen Postens oder durch einen Ausgleich in bar oder anderen finanziellen Vermögenswerten erfüllt werden können (siehe Paragraphen 8-10). Solche Verträge sind finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten und keine Eigenkapitalinstrumente.

▼M4

Zusammengesetzte Finanzinstrumente (siehe auch Paragraphen AG30-AG35 und erläuternde Beispiele 9-12)

28. ***Der Emittent eines nicht derivativen Finanzinstruments hat anhand der Konditionen des Finanzinstruments festzustellen, ob das Instrument sowohl eine Fremd- als auch eine Eigenkapitalkomponente aufweist. Diese Komponenten sind zu trennen und als finanzielle Verbindlichkeiten, finanzielle Vermögenswerte oder Eigenkapitalinstrumente gemäß Paragraph 14 zu klassifizieren.***

29. Ein Unternehmen hat die Komponenten eines Finanzinstruments, das (a) eine finanzielle Verbindlichkeit des Unternehmens begründet und (b) dem Inhaber des Instruments eine Option auf dessen Wandlung in ein Eigenkapitalinstrument des Unternehmens garantiert, getrennt zu erfassen. Wandelschuldverschreibungen oder ähnliche durch den Inhaber in eine feste Anzahl von Stammaktien des Unternehmens wandelbare Instrumente sind Beispiele für zusammengesetzte Finanzinstrumente. Aus Sicht des Unternehmens besteht ein solches Instrument aus zwei Komponenten: einer finanziellen Verbindlichkeit (einer vertraglichen Vereinbarung zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten) und einem Eigenkapitalinstrument (einer Kaufoption, die dem Inhaber für einen bestimmten Zeitraum das Recht auf Wandlung in eine feste Anzahl von Stammaktien des Unternehmens garantiert). Die wirtschaftlichen Effekte der Emission eines solchen Finanzinstruments stimmen in materieller Hinsicht mit den Effekten überein, die mit der Emission eines Schuldinstruments mit vorzeitiger Kündigungsmöglichkeit, das gleichzeitig mit einem Bezugsrecht auf Stammaktien verknüpft ist, oder die mit der Emission eines Schuldinstruments mit abtrennbaren Optionsscheinen zum Erwerb von Aktien verbunden sind. Dementsprechend hat ein Unternehmen in allen Fällen dieser Art die Fremd- und die Eigenkapitalkomponenten getrennt in seiner Bilanz auszuweisen.

30. Die Klassifizierung der Fremd- und Eigenkapitalkomponenten eines wandelbaren Instruments wird nicht revidiert, wenn sich die Wahrscheinlichkeit ändert, dass die Tauschoption wahrgenommen wird; dies gilt auch dann, wenn die Wahrnehmung der Tauschoption für einige Inhaber wirtschaftlich vorteilhaft erscheint. Die Inhaber handeln nicht immer in der erwarteten Weise, weil zum Beispiel die steuerlichen Folgen aus der Wandlung bei jedem Inhaber unterschiedlich sein können. Darüber hinaus unterliegt die Wahrscheinlichkeit der Wandlung zeitlichen Veränderungen. Die vertragliche Verpflichtung des Unternehmens zu künftigen Zahlungen bleibt offen stehend, bis sie durch Wandlung, Fälligkeit des Instruments oder andere Umstände getilgt ist.

31. IAS 39 behandelt die Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten. Eigenkapitalinstrumente sind Finanzinstrumente, die einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründen. Bei der Verteilung des erstmaligen Buchwertes eines zusammengesetzten Finanzinstruments auf die Eigen- und Fremdkapitalkomponenten wird der Eigenkapitalkomponente der Restwert zugewiesen, der sich nach Abzug des getrennt für die Schuldkomponente ermittelten Betrags vom beizulegenden Zeitwert des gesamten Instruments ergibt. Der Wert der derivativen Ausstattungsmerkmale (z. B. einer Kaufoption), die in ein zusammengesetztes Finanzinstrument eingebettet sind und keine Eigenkapitalkomponente darstellen (z. B. eine Option zur Umwandlung in ein Eigenkapitalinstrument) wird der Schuldkomponente hinzugerechnet. Die Summe der Buchwerte, die für die Fremd- und die Eigenkapitalkomponente beim erstmaligen Ansatz in der Bilanz ermittelt werden, ist in jedem Fall gleich dem beizulegenden Zeitwert, der für das Finanzinstrument als Ganzes anzusetzen wäre. Durch den getrennten erstmaligen Ansatz der Komponenten des Instruments entstehen keine Gewinne oder Verluste.

32. Bei dem in Paragraph 31 beschriebenen Ansatz bestimmt der Emittent einer in Stammaktien wandelbaren Anleihe zunächst den Buchwert der Schuldkomponente, indem er den beizulegenden Zeitwert einer ähnlichen, nicht mit einer Eigenkapitalkomponente verbundenen Verbindlichkeit (einschließlich aller eingebetteten derivativen Ausstattungsmerkmale ohne Eigenkapitalcharakter) ermittelt. Der Buchwert eines Eigenkapitalinstruments, der durch die Option auf Wandlung des Instruments in Stammaktien repräsentiert wird, ergibt sich danach durch Subtraktion des beizulegenden Zeitwertes der finanziellen Verbindlichkeit vom beizulegenden Zeitwert des gesamten zusammengesetzten Finanzinstruments.

Eigene Anteile (siehe auch Paragraph AG36)

33. ***Erwirbt ein Unternehmen seine eigenen Eigenkapitalinstrumente zurück, so sind diese Instrumente („eigene Anteile“) vom Eigenkapital***

▼M4

abzuziehen. Der Kauf, Verkauf, die Ausgabe oder Einziehung von eigenen Eigenkapitalinstrumenten werden nicht erfolgswirksam erfasst. Solche eigenen Anteile können vom Unternehmen selbst oder von anderen Konzernunternehmen erworben und gehalten werden. Alle gezahlten oder erhaltenen Gegenleistungen sind direkt im Eigenkapital zu erfassen.

34. Der Betrag der gehaltenen eigenen Anteile ist gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen. Beim Rückerwerb eigener Eigenkapitalinstrumente von nahe stehende Unternehmen und Personen sind die Angabepflichten gemäß IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* zu beachten.

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne (siehe auch Paragraph AG37)

35. ***Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten oder einem ihrer Komponenten, die finanzielle Verbindlichkeiten darstellen, sind im Periodenergebnis als Erträge bzw. Aufwendungen zu erfassen. Ausschüttungen an Inhaber eines Eigenkapitalinstruments sind, gemindert um alle damit verbundenen Ertragssteuervorteile, vom Unternehmen direkt vom Eigenkapital abzusetzen. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion, mit Ausnahme der Kosten für die Ausgabe eines Eigenkapitalinstruments, die einem Unternehmenserwerb direkt zuzurechnen sind (und nach IAS 22 bilanziert werden), sind, gemindert um alle damit verbundenen Ertragssteuervorteile, als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren.***

36. Die Klassifizierung eines Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument ist ausschlaggebend dafür, ob die mit diesem Instrument verbundenen Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne im Periodenergebnis als Erträge oder Aufwendungen erfasst werden. Daher sind auch Dividendenausschüttungen für Anteile, die insgesamt als Schulden angesetzt wurden, genauso wie beispielsweise Zinsen für eine Anleihe als Aufwand zu erfassen. Entsprechend sind auch mit dem Rückkauf oder der Refinanzierung von finanziellen Verbindlichkeiten verbundene Gewinne oder Verluste im Periodenergebnis zu erfassen, während hingegen der Rückkauf oder die Refinanzierung von Eigenkapitalinstrumenten als Bewegungen im Eigenkapital abgebildet werden. Änderungen des beizulegenden Zeitwertes eines Eigenkapitalinstruments sind im Abschluss nicht auszuweisen.

37. Einem Unternehmen entstehen bei der Ausgabe oder beim Erwerb eigener Eigenkapitalinstrumente in der Regel verschiedene Kosten. Hierzu zählen beispielsweise Register- und andere behördliche Gebühren, an Rechtsberater, Wirtschaftsprüfer und andere professionelle Berater entrichtete Beträge, Druckkosten und Börsenumsatzsteuern. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion sind als Abzug vom Eigenkapital (gemindert um alle damit verbundenen Ertragssteuervorteile) zu bilanzieren, soweit es sich um zusätzliche, der Eigenkapitaltransaktion direkt zurechenbare Kosten handelt, die andernfalls vermieden worden wären. Die Kosten einer eingestellten Eigenkapitaltransaktion sind als Aufwand zu erfassen.

38. Transaktionskosten, die mit der Ausgabe eines zusammengesetzten Finanzinstruments verbunden sind, sind den Fremd- und Eigenkapitalkomponenten des Finanzinstruments proportional zu der Zurechnung des aufgenommenen Kapitals zuzuordnen. Transaktionskosten, die sich insgesamt auf mehr als eine Transaktion beziehen, beispielsweise Kosten eines gleichzeitigen Zeichnungsangebots für neue Aktien und für die Börsennotierung von bereits ausgegebenen Aktien, sind anhand eines sinnvollen, bei ähnlichen Transaktionen verwendeten Schlüssels auf die einzelnen Transaktionen umzulegen.

39. Der Betrag der Transaktionskosten, der in der Periode als Abzug vom Eigenkapital bilanziert wurde, ist nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* gesondert anzugeben. Die damit verbundenen Ertragssteuern, die direkt im Eigenkapital erfasst sind, sind in den Gesamtbetrag der dem Eigenkapital gutgeschriebenen oder belasteten tatsächlichen und latenten Ertragssteuern einzubeziehen, die gemäß IAS 12 *Ertragssteuern* anzugeben sind.

40. Als Aufwendungen eingestufte Dividenden können in der Gewinn- und Verlustrechnung entweder mit Zinsaufwendungen für andere Verbindlichkeiten in einem Posten zusammengefasst oder gesondert ausgewiesen werden. Zusätzlich zu den Anforderungen dieses Standards sind bei Zinsen und Dividenden die Angabepflichten von IAS 1 und IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen* zu beachten. Sofern jedoch, beispielsweise im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit, Unterschiede in der Behandlung von Dividenden und Zinsen bestehen,

▼M4

ist ein gesonderter Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung wünschenswert. Bei den Berichtsangaben zu steuerlichen Einflüssen sind die Anforderungen gemäß IAS 12 zu erfüllen.

41. Gewinne und Verluste infolge von Änderungen des Buchwertes einer finanziellen Verbindlichkeit sind selbst dann als Ertrag oder Aufwand im Periodenergebnis zu erfassen, wenn sie sich auf ein Instrument beziehen, das einen Residualanspruch auf die Vermögenswerte des Unternehmens im Austausch gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte begründet (siehe Paragraph 18(b)). Nach IAS 1 sind Gewinne und Verluste, die durch die Neubewertung eines derartigen Instruments entstehen, gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen, wenn dies für die Erläuterung der Ertragslage des Unternehmens relevant ist.

Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (siehe auch Paragraphen AG38 und AG39)

42. ***Die Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten und die Angabe der Nettobeträge in der Bilanz hat dann, und nur dann, zu erfolgen, wenn ein Unternehmen:***

(a) zum gegenwärtigen Zeitpunkt einen Rechtsanspruch hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen;

und

(b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung des betreffenden Vermögenswertes die dazugehörige Verbindlichkeit abzulösen.

Wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes die Voraussetzungen für eine Ausbuchung nicht erfüllt, dürfen der übertragene Vermögenswert und die verbundene Verbindlichkeit bei der Bilanzierung nicht saldiert werden (siehe IAS 39, Paragraph 36).

43. Dieser Standard schreibt die Darstellung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten auf Nettobasis vor, wenn dadurch die erwarteten künftigen Cashflows eines Unternehmens aus dem Ausgleich von zwei oder mehreren verschiedenen Finanzinstrumenten abgebildet werden. Wenn ein Unternehmen das Recht hat, einen einzelnen Nettobetrag zu erhalten bzw. zu zahlen, und dies auch zu tun beabsichtigt, hat es tatsächlich nur einen einzigen finanziellen Vermögenswert bzw. nur eine einzige finanzielle Verbindlichkeit. In anderen Fällen werden die finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten entsprechend ihrer Eigenschaft als Ressource oder Verpflichtung des Unternehmens voneinander getrennt dargestellt.

44. Die Saldierung eines erfassten finanziellen Vermögenswertes mit einer erfassten finanziellen Verbindlichkeit einschließlich der Darstellung des Nettobetrags unterscheidet sich von der Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes und einer finanziellen Verbindlichkeit in der Bilanz. Während die Saldierung nicht zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten führt, hat die Ausbuchung eines Finanzinstruments aus der Bilanz nicht nur die Entfernung eines vorher bilanzwirksamen Postens, sondern möglicherweise auch die Erfassung von Gewinnen oder Verlusten zur Folge.

45. Der Anspruch auf Verrechnung ist ein auf vertraglicher oder anderer Grundlage beruhendes, einklagbares Recht eines Schuldners, einen Teilbetrag oder den gesamten Betrag einer einem Gläubiger geschuldeten Verbindlichkeit mit einer Forderung zu verrechnen, die dem Schuldner selbst gegenüber dem betreffenden Gläubiger zusteht. In ungewöhnlichen Fällen kann ein Schuldner berechtigt sein, eine Forderung gegenüber einem Dritten mit einer geschuldeten Verbindlichkeit gegenüber dem Gläubiger zu verrechnen, vorausgesetzt, dass zwischen allen drei Beteiligten eine eindeutige Vereinbarung über den Anspruch auf Verrechnung vorliegt. Da der Anspruch auf Verrechnung ein gesetzliches Recht ist, sind die Bedingungen, unter denen Verrechnungsvereinbarungen gültig sind, abhängig von den Gebräuchen des Rechtskreises, in dem sie getroffen werden; daher sind im Einzelfall immer die für das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien maßgeblichen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen.

46. Besteht ein einklagbarer Anspruch auf Verrechnung, wirkt sich dieses nicht nur auf die Rechte und Verpflichtungen aus, die mit den betreffenden finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten verbunden sind; es kann auch einen Einfluss auf die Ausfall- und Liquiditätsrisiken haben, denen das Unternehmen ausgesetzt ist. Das Bestehen eines solchen Rechtes stellt dabei jedoch noch keine hinreichende

▼M4

Voraussetzung für die Saldierung von Vermögens- und Schuldposten dar. Wenn keine Absicht besteht, dieses Recht auch tatsächlich auszuüben oder die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten zum gleichen Zeitpunkt zu bedienen, wirkt es sich weder auf die Beträge noch auf den zeitlichen Anfall der erwarteten Cashflows eines Unternehmens aus. Wenn ein Unternehmen beabsichtigt, von dem Anspruch auf Verrechnung Gebrauch zu machen oder die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten zum gleichen Zeitpunkt zu bedienen, spiegelt die Nettodarstellung des Vermögenswertes und der Verbindlichkeit die Beträge, den zeitlichen Anfall und die damit verbundenen Risiken künftiger Cashflows besser wider als die Bruttodarstellung. Die bloße Absicht eines oder beider Vertragsparteien, Forderungen und Schulden auf Nettobasis ohne rechtlich bindende Vereinbarung auszugleichen, stellt keine ausreichende Grundlage für eine bilanzielle Saldierung dar, da die mit den einzelnen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten verbundenen Rechte und Verpflichtungen unverändert fortbestehen.

47. Die Absichten eines Unternehmens bezüglich der Erfüllung von einzelnen Vermögens- und Schuldposten können durch die üblichen Geschäftspraktiken, die Anforderungen der Finanzmärkte und andere Umstände beeinflusst werden, die die Fähigkeit zur Bedienung auf Nettobasis oder zur gleichzeitigen Bedienung begrenzen. Wenn ein Unternehmen einen Anspruch auf Aufrechnung hat, aber nicht beabsichtigt, auf Nettobasis auszugleichen bzw. den Vermögenswert zu realisieren und gleichzeitig die Verbindlichkeit zu begleichen, wird der Effekt des Rechtes auf das Ausfallrisiko des Unternehmens gemäß Paragraph 76 angegeben.

48. Der gleichzeitige Ausgleich von zwei Finanzinstrumenten kann zum Beispiel durch direkten Austausch oder über eine Clearingstelle in einem organisierten Finanzmarkt erfolgen. In solchen Fällen findet tatsächlich nur ein einziger Finanzmitteltransfer statt, wobei weder ein Ausfall- noch ein Liquiditätsrisiko besteht. Erfolgt der Ausgleich über zwei voneinander getrennte (zu erhaltende bzw. zu leistende) Zahlungen, kann ein Unternehmen durchaus einem Ausfallrisiko im Hinblick auf den vollen Betrag der betreffenden finanziellen Forderungen und einem Liquiditätsrisiko im Hinblick auf den vollen Betrag der finanziellen Verbindlichkeit ausgesetzt sein. Auch wenn sie nur kurzzeitig auftreten, können solche Risiken erheblich sein. Die Gewinnrealisierung eines finanziellen Vermögenswertes und die Begleichung einer finanziellen Verbindlichkeit werden nur dann als gleichzeitig behandelt, wenn die Geschäftsvorfälle zum selben Zeitpunkt erfolgen.

49. Die in Paragraph 42 genannten Voraussetzungen sind im Allgemeinen in den folgenden Fällen nicht erfüllt, so dass eine Saldierung unangemessen ist:

(a) wenn mehrere verschiedene Finanzinstrumente kombiniert werden, um die Merkmale eines einzelnen Finanzinstruments (eines „synthetischen Finanzinstruments“) nachzuahmen;

(b) wenn aus Finanzinstrumenten sich ergebende finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die das gleiche Risikoprofil haben (wenn sie beispielsweise zu einem Portfolio von Termingeschäften oder anderen Derivaten gehören), gegenüber verschiedenen Partnern bestehen;

(c) wenn finanzielle oder andere Vermögenswerte als Sicherheit für finanzielle Verbindlichkeiten ohne Rückgriff verpfändet wurden;

(d) wenn finanzielle Vermögenswerte von einem Schuldner in ein Treuhandverhältnis gegeben werden, um eine Verpflichtung zu begleichen, ohne dass die Vermögenswerte vom Gläubiger zum Ausgleich der Verbindlichkeit akzeptiert worden sind (beispielsweise eine Tilgungsfondsvereinbarung);

oder

(e) wenn bei Verpflichtungen, die aus Schadensereignissen entstehen, zu erwarten ist, dass diese durch Ersatzleistungen von Dritten beglichen werden, weil aus einem Versicherungsvertrag ein entsprechender Entschädigungsanspruch abgeleitet werden kann.

50. Ein Unternehmen, das eine Reihe von Geschäften mit Finanzinstrumenten mit einer einzigen Vertragspartei tätigt, kann mit dieser Vertragspartei einen Globalverrechnungsvertrag abschließen. Ein Globalverrechnungsvertrag sieht für den Fall von Nichtzahlung oder Kündigung bei einem einzigen Instrument die sofortige Aufrechnung bzw. Abwicklung aller Finanzinstrumente vor, die durch die Rahmenvereinbarung abgedeckt werden. Solche Rahmenvereinbarungen werden üblicherweise von Finanzinstitutionen verwendet, um sich gegen Verluste aus eventuellen Insolvenzverfahren oder anderen Umständen zu schützen, die dazu führen können,

▼M4

dass die Vertragspartei ihren Verpflichtungen nicht nachkommen kann. Ein Globalverrechnungsvertrag schafft üblicherweise nur einen bedingten Anspruch auf Verrechnung, der nur im Rechtsweg durchgesetzt werden kann und die Gewinnrealisierung oder Begleichung eines einzelnen finanziellen Vermögenswertes oder einer einzelnen finanziellen Verbindlichkeit nur beeinflussen kann, wenn ein tatsächlicher Zahlungsverzug oder andere Umstände vorliegen, mit denen im gewöhnlichen Geschäftsverlauf nicht zu rechnen ist. Ein Globalverrechnungsvertrag stellt für sich genommen keine Grundlage für eine Saldierung in der Bilanz dar, es sei denn, die Verrechnungsvoraussetzungen gemäß Paragraph 42 werden ebenfalls erfüllt. Wenn finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten im Rahmen eines Globalverrechnungsvertrages nicht miteinander saldiert werden, sind die Auswirkungen der Rahmenvereinbarung auf das Ausfallrisiko des Unternehmens gemäß Paragraph 76 anzugeben.

ANGABEN

51. Die von diesem Standard geforderten Angaben sollen ein besseres Verständnis der Bedeutung von Finanzinstrumenten für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens sicherstellen; darüber hinaus sollen sie dazu beitragen, die Beträge, die Zeitpunkte und die Eintrittswahrscheinlichkeit der künftigen Cashflows abschätzen zu können, die aus solchen Finanzinstrumenten resultieren.

52. Geschäfte mit Finanzinstrumenten können dazu führen, dass ein oder mehrere der unten beschriebenen Finanzrisiken vom Unternehmen selbst übernommen oder einem Dritten übertragen werden. Die geforderten Angaben bieten Informationen, die den Abschlussadressaten bei der Bewertung der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken unterstützen.

(a) Das *Marktrisiko* beinhaltet drei Arten von Risiken:

(i) *Währungsrisiko* – Risiko, dass sich der Wert eines Finanzinstruments auf Grund von Änderungen der Wechselkurse verändern kann.

(ii) *Zinsbedingtes Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes* – Risiko, dass sich der Wert eines Finanzinstruments auf Grund von Schwankungen des Marktzinssatzes verändern kann.

(iii) *Preisrisiko* – Risiko, dass sich der Wert eines Finanzinstruments auf Grund von Schwankungen der Marktpreise verändern kann; dabei können solche Fluktuationen sowohl auf Faktoren zurückzuführen sein, die für ein individuelles Finanzinstrument oder seinen Emittenten charakteristisch sind, als auch auf solche, die alle im Markt gehandelten Finanzinstrumente betreffen.

Der Begriff des Marktrisikos umfasst dabei nicht nur mögliche Verluste, sondern auch mögliche Gewinnchancen.

(b) *Ausfallrisiko* — Risiko, dass eine Vertragspartei bei einem Geschäft über ein Finanzinstrument ihren Verpflichtungen nicht nachkommen kann und dadurch bei der anderen Partei finanzielle Verluste verursacht.

(c) *Liquiditätsrisiko* (auch als *Refinanzierungsrisiko* bezeichnet) – Risiko, dass ein Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, die Finanzmittel zu beschaffen, die zur Begleichung der im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten eingegangenen Verpflichtungen notwendig sind. Liquiditätsrisiken können auch dadurch entstehen, dass ein finanzieller Vermögenswert nicht jederzeit innerhalb kurzer Frist zu seinem beizulegenden Zeitwert verkauft werden kann.

(d) *Zinsbedingtes Cashflow-Risiko* – Risiko, dass sich die künftigen Cashflows eines Finanzinstruments auf Grund von Schwankungen des Marktzinssatzes verändern können. Beispielsweise können sich im Fall von variabel verzinslichen Fremdkapitalinstrumenten solche Schwankungen auf Grund von Veränderungen der effektiven Verzinsung des Finanzinstruments ergeben, ohne dass damit korrespondierende Veränderungen des entsprechenden beizulegenden Zeitwertes eintreten.

Form, Ort und Klassen von Finanzinstrumenten

53. Dieser Standard schreibt nicht vor, wie oder wo die geforderten Angaben im Abschluss darzustellen sind. Soweit die erforderlichen Angaben in der Bilanz ausgewiesen werden, brauchen sie im Anhang des Abschlusses nicht wiederholt zu werden. Die geforderten Angaben können je nach Art der Finanzinstrumente und ihrer relativen Bedeutung für das Unternehmen aus einer Kombination von beschreibendem Text und quantitativen Daten bestehen.

▼M4

54. Der zur Erfüllung der Angabepflichten für einzelne Finanzinstrumente zu wählende Detaillierungsgrad ist anhand der relativen Bedeutung dieser Instrumente zu beurteilen. Es ist notwendig, einen Mittelweg zwischen einem überladenen Bericht mit ausschweifenden Ausführungen zu Details, die dem Abschlussadressaten kaum noch nutzbringende Informationen liefern, und schwer verständlichen Darstellungen wichtiger Sachverhalte wegen zu weitgehender Zusammenfassung der Daten zu beschreiten. Wird beispielsweise in einem Unternehmen jeweils eine große Anzahl von Kontrakten über Finanzinstrumente mit gleichartigen Strukturen abgeschlossen, ohne dass einzelne Kontrakte für sich betrachtet eine wesentliche Bedeutung haben, ist eine gruppenweise Zusammenfassung der Finanzinstrumente sachgerecht. Andererseits können Informationen zu einem einzelnen Finanzinstrument von großer Bedeutung sein, wenn es etwa ein wesentliches Element der Kapitalstruktur eines Unternehmens darstellt.

55. Das Management eines Unternehmens hat die Finanzinstrumente in Klassen zusammenzufassen, die der Art der angabepflichtigen Informationen angemessen sind, wobei neben den Merkmalen der betreffenden Instrumente auch die verwendete Bewertungsgrundlage zu berücksichtigen ist. Im Allgemeinen werden bei der Klasseneinteilung Finanzinstrumente, die zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, von denen unterschieden, deren Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt. Es sind ausreichende Angaben zu machen, um eine Überleitung auf die betreffenden Bilanzposten zu ermöglichen. Ist ein Unternehmen Vertragspartei von Finanzinstrumenten, die außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Standards liegen, dann erfolgt die Klassenbildung so, dass diese finanziellen Vermögenswerte oder finanziellen Verbindlichkeiten getrennt von denjenigen Finanzinstrumenten ausgewiesen werden, die in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen. Die Angabepflichten für diese Finanzinstrumente werden in anderen IFRS behandelt.

Risikomanagementpolitik und Sicherungsmaßnahmen

56. ***Ein Unternehmen hat die Zielsetzungen und Methoden des Finanzrisikomanagements zu beschreiben, einschließlich der Sicherungsmethode für jede wichtige Art von erwarteten Transaktionen, für die eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfolgt.***

57. Ein Unternehmen hat zusätzlich zu den spezifischen Angaben über Bestände an und Transaktionen mit Finanzinstrumenten weitere Erläuterungen über das Ausmaß, in dem Finanzinstrumente genutzt werden, über die mit der Nutzung verbundenen Risiken sowie über die Zwecke, die damit für das Geschäft erfüllt werden sollen, vorzulegen. Zur Erläuterung der Verfahren, die das Managements zur Steuerung der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken einsetzt, gehören auch Informationen über die unternehmensinternen Richtlinien, die zur Sicherung von Risikopositionen, zur Vermeidung übermäßiger Risikokonzentrationen und bezüglich der Anforderungen an zusätzliche Sicherheitsleistungen zur Minderung von Ausfallrisiken erlassen wurden. Auf diese Weise können unabhängig von den zu einem bestimmten Stichtag tatsächlich eingesetzten spezifischen Instrumenten weitergehende allgemeine Ansichten vermittelt werden.

58. ***Folgende Angaben sind bei einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes, einer Absicherung von Zahlungsströmen und der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb (laut Definition in IAS 39) gesondert zu machen:***

(a) eine Beschreibung der Sicherungsbeziehung;

(b) eine Beschreibung der Finanzinstrumente, die zum Bilanzstichtag als Sicherungsinstrument eingesetzt wurden, sowie Angaben über ihre beizulegenden Zeitwerte;

(c) die Art der abgesicherten Risiken;

und

(d) im Falle einer Absicherung von Zahlungsströmen Angaben zu den Perioden, in denen die Cashflows erwartungsgemäß eintreten werden, wann diese voraussichtlich bei der Bestimmung des Periodenergebnisses berücksichtigt werden, sowie eine Beschreibung aller erwarteten Transaktionen, für die vormals eine Absicherungsbilanzierung erfolgte, mit deren Eintritt jedoch nicht länger gerechnet wird.

59. ***Wurde ein Gewinn oder Verlust aus einem zur Absicherung von Zahlungsströmen eingesetzten Finanzinstruments über die Aufstellung***

▼M4

der Veränderungen des Eigenkapitals direkt im Eigenkapital erfasst, sind folgende Angaben erforderlich:

(a) der Betrag, der während der Berichtsperiode auf diese Weise im Eigenkapital erfasst wurde;

(b) der Betrag, der aus dem Eigenkapital herausgenommen und in das Periodenergebnis einbezogen wurde;

und

(c) der Betrag, der im Rahmen einer Absicherung einer höchstwahrscheinlich eintretenden erwarteten Transaktion während der Berichtsperiode aus dem Eigenkapital herausgenommen und in die erstmalige Bewertung der Anschaffungskosten oder eines anderen Buchwertes eines nicht finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit einbezogen wurde.

Ausstattungsmerkmale sowie Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

60. ***Für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten hat ein Unternehmen die folgenden Angaben zu machen:***

(a) Informationen über Umfang und Art der Finanzinstrumente einschließlich wesentlicher Vertragsbedingungen, welche die Höhe, die Zeitpunkte und die Eintrittswahrscheinlichkeit künftiger Cashflows beeinflussen können;

und

(b) die angewendeten Ansatz- und Bewertungsmethoden einschließlich der Ansatz- und Bewertungskriterien.

61. ***Im Rahmen der Angaben zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Unternehmens ist für jede Kategorie von finanziellen Vermögenswerten anzugeben, ob marktübliche Käufe und Verkäufe von finanziellen Vermögenswerten zum Handelstag oder zum Erfüllungstag bilanziert wurden (siehe IAS 39, Paragraph 38).***

62. Die vertraglichen Laufzeiten sowie die sonstigen Konditionen eines Finanzinstruments wirken sich auf die Höhe, die Zeitpunkte und die Eintrittswahrscheinlichkeit künftiger Zahlungsströme zwischen den Vertragsparteien aus. Sofern Finanzinstrumente für sich allein betrachtet oder als Gruppe für die Vermögens- und Finanzlage oder die künftige Ertragslage eines Unternehmens von wesentlicher Bedeutung sind, sind Fälligkeiten und sonstige vertragliche Vereinbarungen anzugeben. Sind die einzelnen von einem Unternehmen eingesetzten Finanzinstrumente für sich betrachtet allesamt unbedeutend im Hinblick auf die künftigen Cashflows, ist über die wesentlichen Merkmale von zu Gruppen zusammengefassten gleichartigen oder ähnlichen Instrumenten zu berichten.

63. Wenn bei einzelnen Finanzinstrumenten oder ganzen Klassen von Finanzinstrumenten, die von einem Unternehmen gehalten werden oder begeben wurden, die in Paragraph 52 beschriebenen signifikanten Finanzrisiken auftreten können, sind folgende Angaben über Laufzeiten und vertragliche Konditionen notwendig:

(a) festgesetzter Kapitalbetrag, Nennwert oder ein ähnlicher Betrag; für bestimmte Derivate, wie beispielsweise Zinsswaps, kann dies der Betrag sein, auf dem künftige Zahlungen basieren (so genannter Nennbetrag);

(b) Fälligkeitsdatum, Verfalltag oder Ausübungstag;

(c) Optionen, die einer der beteiligten Vertragsparteien eine vorzeitige Ablösung des Finanzinstruments erlauben, einschließlich des Zeitraums oder des Datums, zu dem die Option ausgeübt werden kann, sowie des jeweiligen Ausübungspreises oder der Preisspanne;

(d) Optionen, die es einer der beteiligten Vertragspartei erlauben, das Finanzinstrument umzuwandeln in oder einzutauschen gegen ein anderes Finanzinstrument oder einen anderen Vermögenswert bzw. eine andere Verbindlichkeit, einschließlich der Tauschrelation(en) und des jeweiligen Zeitraums oder des Datums, zu dem die Option ausgeübt werden kann;

(e) Betrag und zeitlicher Anfall von geplanten zukünftigen Zahlungsmittelzu- oder -abflüssen bezüglich des Kapitalbetrags des Finanzinstruments, einschließlich Rückzahlungsraten sowie Tilgungsplanvereinbarungen und ähnlicher Anforderungen;

▼M4

(f) festgelegte Prozentsätze oder Beträge für Zinsen, Dividenden oder andere sich aus Kapitalbeträgen ergebende, periodisch anfallende Zahlungen sowie der zeitliche Anfall solcher Zahlungen;

(g) im Falle von finanziellen Vermögenswerten erhaltene bzw. im Falle von finanziellen Verbindlichkeiten geleistete Sicherheiten;

(h) im Fall von Finanzinstrumenten, deren zugehörige Cashflows in einer anderen als der funktionalen Währung des Unternehmens vereinbart sind, die Währung, in der Ein- und Auszahlungen erfolgen;

(i) im Fall von Finanzinstrumenten, bei denen ein Tausch möglich ist: Informationen entsprechend den Punkten (a) bis (h) bezüglich desjenigen Instruments, das über den Tausch erworben werden soll;

und

(j) alle Konditionen, die mit dem Finanzinstrument oder einer dazugehörigen Vertragsabrede zusammenhängen und deren Missachtung irgendeine der anderen Bedingungen signifikant verändern würde, wie beispielsweise eine vereinbarte Obergrenze für den Verschuldungsgrad bei einer Anleihe, deren Überschreitung zu einer sofortigen Fälligkeit und Rückzahlungsverpflichtung bezüglich des vollen Anleihebetrags führen würde.

64. Wenn der bilanzielle Ausweis eines Finanzinstruments sich von dessen rechtlicher Form unterscheidet, ist es wünschenswert, dass das Unternehmen die Art des Finanzinstruments im Anhang des Abschlusses erläutert.

65. Der Nutzen der Information über den Umfang und die Art der Finanzinstrumente wird weiter erhöht, wenn alle diejenigen Beziehungen zwischen einzelnen Instrumenten herausgestellt werden, die die Beträge, die Zeitpunkte oder die Eintrittswahrscheinlichkeit der künftigen Cashflows eines Unternehmens wesentlich beeinflussen können. So kann es beispielsweise wichtig sein, Sicherungsbeziehungen anzugeben, wie sie bestehen können, wenn ein Unternehmen eine Finanzinvestition in Aktien hält, für die es eine Verkaufsoption erworben hat. Das Ausmaß, in dem die Risikoposition durch die Beziehung zwischen den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verändert wird, kann dem Bilanzadressaten durch Informationen von der Art, wie sie in Paragraph 63 beschrieben werden, deutlich gemacht werden; es kann aber auch erforderlich sein, weitergehende Angaben zu machen.

▼M9

66. Gemäß IAS 1 ist von einem Unternehmen die Angabe aller maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gefordert, einschließlich der allgemeinen Grundsätze und der Methoden, nach denen diese Grundsätze auf Transaktionen sowie andere Ereignisse und Umstände im Geschäftsverlauf des Unternehmens angewendet werden. Bezogen auf die Berichterstattung über Finanzinstrumente impliziert dies Angaben über:

(a) die Kriterien, nach denen über den Ansatz oder die Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit entschieden wird;

(b) die Bewertungsgrundsätze, nach denen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz sowie zu den folgenden Bilanzstichtagen bewertet werden;

(c) die Grundsätze, nach denen aus finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten resultierende Erträge und Aufwendungen erfasst und bewertet werden; und

(d) bei finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft wurden:

(i) die Kriterien für eine solche Einstufung dieser finanziellen Vermögenswerte bzw. finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz.

(ii) wie das Unternehmen die in den Paragraphen 9, 11A bzw. 12 des IAS 39 genannten Kriterien für eine solche Einstufung erfüllt hat. Bei Finanzinstrumenten, die gemäß Paragraph 9b)i) des IAS 39 eingestuft wurden, beinhalten diese Angaben eine verbale Beschreibung der zugrunde liegenden Umstände, die sonst zu Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz geführt hätten. Bei Finanzinstrumenten, die gemäß Paragraph 9b)ii) des IAS 39 eingestuft wurden, gehört dazu auch eine verbale Beschreibung, wie die Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet mit der dokumentierten Risiko-

▼M9

management- oder Anlagestrategie des Unternehmens in Einklang steht.

(iii) die Art der finanziellen Vermögenswerte bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, die das Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft hat.

▼M4

Zinsänderungsrisiko

67. ***Für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten ist anzugeben, wie weit das Unternehmen einem Zinsänderungsrisiko ausgesetzt ist; diese Berichterstattung schließt ein:***

(a) vertraglich festgelegte Fälligkeitstermine oder Zinsanpassungstermine, je nachdem, welche Termine früher liegen;

und

(b) Effektivzinssätze, wenn geeignet.

68. Ein Unternehmen stellt Informationen darüber zur Verfügung, wie sich künftige Änderungen des herrschenden Zinsniveaus auf das Unternehmen auswirken. Änderungen des Marktzinses haben bei einigen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten direkte Auswirkungen auf die vertraglich festgelegten Cashflows (zinsbedingtes Cashflow-Risiko), bei anderen Finanzinstrumenten wirken sie sich auf den beizulegenden Zeitwert aus (zinsbedingtes Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes).

69. Informationen über Fälligkeitsdaten (oder Zinsanpassungstermine, wenn diese früher liegen) geben Aufschluss über den Zeitraum, für den eine Zinsbindung gilt, und Informationen über Effektivzinssätze geben Aufschluss über die Zinsniveaus, für die eine Zinsbindung gilt. Durch die Angabe dieser Informationen erhalten die Abschlussadressaten eine Grundlage für die Bewertung des zinsbedingten Risikos einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes, dem das Unternehmen ausgesetzt ist, und damit auch eine Basis für die Abschätzung des Gewinn- oder Verlustpotenzials. Für Finanzinstrumente, die vor ihrer endgültigen Fälligkeit an den Marktzins angepasst werden, ist dabei die Angabe des Zeitraums bis zur nächsten Neufestsetzung des Zinssatzes wichtiger als die Angabe der bis zur Endfälligkeit verbleibenden Zeit.

70. Um die Informationen über vertraglich festgelegte Fälligkeits- und Zinsanpassungstermine zu ergänzen, kann ein Unternehmen Informationen über die erwarteten Zinsanpassungs- oder Fälligkeitstermine angeben, wenn diese wesentlich von den vertraglich festgelegten Terminen abweichen. Die Angabe solcher Informationen ist beispielsweise dann von besonderer Bedeutung, wenn ein Unternehmen mit hinreichender Verlässlichkeit sagen kann, dass beispielsweise ein festverzinsliches Hypothekendarlehen ganz oder teilweise vor Fälligkeit zurückgezahlt wird und auf Grund dieser Erwartung das Management seines Zinsänderungsrisikos erfolgt. Die zusätzlichen Informationen beinhalten die Angabe, dass sie auf den Einschätzungen und Erwartungen des Managements beruhen, und eine Erläuterung, welche Hypothesen den erwarteten Fälligkeits- und Zinsanpassungsterminen zu Grunde liegen und in welchem Umfang die Annahmen von den vertraglichen Vereinbarungen abweichen.

71. Ein Unternehmen gibt an, welchen Risiken seine finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten ausgesetzt sind:

(a) einem zinsbedingten Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes, wie beispielsweise festverzinsliche finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten;

(b) einem zinsbedingten Cashflow-Risiko, wie beispielsweise finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten mit einem variablen Zinssatz, der sich mit dem Marktzins ändert;

und

(c) keinem direkten Zinsänderungsrisiko, wie beispielsweise bei einigen Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente.

72. Die Vorschrift in Paragraph 67(b) findet Anwendung auf Anleihen, Schuldverschreibungen, Kredite und ähnliche Finanzinstrumente, die künftige Zahlungen beinhalten, die beim Inhaber zu Erträgen und beim Emittenten zu Aufwendungen führen, welche den Zinseffekt widerspiegeln. Sie gilt nicht für Finanzinstrumente wie Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente und derivative Finanzinstrumente, da diese keinen festsetzbaren Effektivzins beinhalten. Die Angabe eines Effektivzinssatzes ist auch dann nicht erforderlich, wenn Veränderungen im Marktzins bei Finanzinstru-

▼M4

menten wie beispielsweise Zinsderivativen (einschließlich Swaps, Termingeschäften und Optionen) zu einem Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes oder einem Cashflow-Risiko führen. Werden Informationen zu Effektivzinssätzen zur Verfügung gestellt, so berichtet das Unternehmen über die Auswirkungen von Sicherungsbeziehungen (beispielsweise von Zinsswaps) auf die eigene Zinsänderungsrisikoposition.

73. Ein Unternehmen kann einem Zinsänderungsrisiko auf Grund einer Transaktion ausgesetzt sein, bei der kein finanzieller Vermögenswert oder keine finanzielle Verbindlichkeit in der Bilanz erfasst wird. In solchen Fällen gibt das Unternehmen Informationen an, die dem Bilanzadressaten Art und Ausmaß des bestehenden Zinsänderungsrisikos deutlich machen. Besteht bei einem Unternehmen beispielsweise eine Verpflichtung, Finanzmittel zu einem festen Zinssatz auszuleihen, sind üblicherweise folgende Angaben zu machen: ausgewiesener Kapitalbetrag und Laufzeit des auszuleihenden Betrags sowie die maßgeblichen vertraglichen Bedingungen der Transaktion, die die Zinsänderungsrisikoposition begründen.

74. Die Art des Geschäftsbetriebes eines Unternehmens und das Ausmaß seiner Aktivitäten mit Finanzinstrumenten bestimmt, ob Informationen über Zinsänderungsrisiken in verbaler Form, in Tabellenform oder in einer Kombination beider Darstellungsarten vorgelegt werden. Sofern das Unternehmen eine Vielzahl von Finanzinstrumenten nutzt, die einem zinsbedingten Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes oder einem zinsbedingten Cashflow-Risiko unterliegen, kann es zur berichtsmäßigen Darstellung einen oder mehrere der nachfolgenden Ansätze verwenden:

(a) Bei Finanzinstrumenten, die einem Zinsänderungsrisiko unterliegen, können die Buchwerte in tabellarischer Form aufbereitet werden, gruppiert nach Instrumenten mit vertraglich festgesetzter Fälligkeit oder Zinsanpassung in den folgenden Zeiträumen nach dem Bilanzstichtag:

(i) in einem Jahr oder weniger;

(ii) in mehr als einem Jahr, jedoch nicht mehr als zwei Jahren;

(iii) in mehr als zwei Jahren, jedoch nicht mehr als drei Jahren;

(iv) in mehr als drei Jahren, jedoch nicht mehr als vier Jahren;

(v) in mehr als vier Jahren, jedoch nicht mehr als fünf Jahren;

(vi) in mehr als fünf Jahren.

(b) Wird die Ertragskraft eines Unternehmens erheblich von Zinsänderungsrisiken oder Veränderungen dieser Risiken beeinflusst, sind ausführlichere Angaben wünschenswert. Beispielsweise können Unternehmen wie Kreditinstitute für die Angaben zu den Restlaufzeiten von Finanzinstrumenten mit vertraglich festgelegten Fälligkeitsterminen bzw. Zinsanpassungsterminen kürzere Zeiträume wählen:

(i) in einem Monat oder weniger nach dem Bilanzstichtag;

(ii) in mehr als einem Monat, aber nicht mehr als drei Monaten nach dem Bilanzstichtag;

und

(iii) in mehr als drei Monaten, aber nicht mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag.

(c) Ein ähnliches Vorgehen ist bei der Berichterstattung über zinsbedingte Cashflow-Risiken möglich. Ein Unternehmen kann die Summe der Buchwerte von klassifizierten variabel verzinslichen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verpflichtungen – angeordnet nach Fristigkeit – in Tabellenform darstellen.

(d) Die Angaben zum Zinssatz können für einzelne Finanzinstrumente dargestellt werden. Alternativ ist auch die Angabe von gewichteten Durchschnittswerten oder Zinsbereichen für die einzelnen Klassen von Finanzinstrumenten möglich. Lauten die Finanzinstrumente eines Unternehmens auf verschiedene Währungen oder gibt es starke Divergenzen bei den Ausfallrisiken, kann ein Unternehmen die betreffenden Finanzinstrumente verschiedenen Klassen zuordnen, soweit solche Faktoren zu deutlichen Unterschieden bei den Effektivzinssätzen führen.

75. Ein nützlicher Einblick in die Zinsänderungsrisikoposition eines Unternehmens ergibt sich unter Umständen aus Angaben darüber, wie sich

▼M4

eine hypothetische Veränderung des Marktzinses auf den beizulegenden Zeitwert der gehaltenen Finanzinstrumente sowie die künftigen Periodenergebnisse und Cashflows auswirken würde. Solche Angaben könnten beispielsweise auf der Grundlage einer angenommenen Veränderung des Marktzinses um 1 % (100 Basispunkte) zum Bilanzstichtag erfolgen. Die Auswirkungen von Zinssatzänderungen umfassen Veränderungen der Zinsaufwendungen und Zinserträge aus variabel verzinslichen Finanzinstrumenten sowie Kursgewinne oder -verluste aus festverzinslichen Finanzinstrumenten, die sich aus Veränderungen des beizulegenden Zeitwertes ergeben. Die Berichterstattung über die Sensitivität gegenüber Zinssatzänderungen kann auf die direkten Auswirkungen der Zinsbewegungen auf die zum Bilanzstichtag erfassten verzinslichen Finanzinstrumente beschränkt werden, da üblicherweise kaum verlässliche Aussagen über die indirekten Wirkungen solcher Änderungen auf Märkte und Unternehmen gegeben werden können. Wenn ein Unternehmen Angaben zur Zinsänderungssensitivität macht, sind auch die Grundlagen für die Aufbereitung der Informationen einschließlich der signifikanten Annahmen anzugeben.

Ausfallrisiko

76. ***Für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten und anderen Ausfallrisikopositionen ist anzugeben, wie weit das Unternehmen einem Ausfallrisiko ausgesetzt ist; diese Berichterstattung schließt ein:***

(a) die Angabe des Betrags, der das maximale Ausfallrisiko, dem das Unternehmen zum Bilanzstichtag ausgesetzt ist, für den Fall, dass Dritte ihren Verpflichtungen aus entsprechenden Finanzinstrumenten nicht nachkommen, am zutreffendsten wiedergibt. Der beizulegende Zeitwert von Sicherheiten ist nicht zu berücksichtigen;

und

(b) die Angabe von erheblichen Ausfallrisikokonzentrationen.

77. Ein Unternehmen stellt den Bilanzadressaten Informationen über das Ausfallrisiko zur Verfügung, damit sie einschätzen können, inwieweit sich der Betrag künftiger Zahlungsmittelzuflüsse aus finanziellen Vermögenswerten zum Bilanzstichtag reduzieren oder ein Mittelabfluss aus anderen Ausfallrisikopositionen (wie z. B. einem Kreditderivat oder einer Garantieübernahme für Verpflichtungen eines Dritten) erforderlich sein könnte, wenn die Vertragsparteien ihren Verpflichtungen nicht nachkommen. Solche Ausfälle führen zu Verlusten, die im Periodenergebnis eines Unternehmens zu erfassen sind. Paragraph 76 fordert von einem Unternehmen keine Angabe seiner Einschätzung der Wahrscheinlichkeit künftiger Verluste.

78. Beträge, die einem Ausfallrisiko ausgesetzt sind, werden aus den folgenden Gründen unabhängig von möglichen Erlösen aus Gewinnrealisierungen durch Sicherheiten (das maximale Ausfallrisiko eines Unternehmens) angegeben:

(a) dem Abschlussadressaten sind konsistent gemessene Angaben zum Ausfallrisiko für finanzielle Vermögenswerte und andere Ausfallrisikopositionen zur Verfügung zu stellen;

und

(b) es ist der Möglichkeit Rechnung zu tragen, dass das maximale Ausfallrisiko vom Buchwert der finanziellen Vermögenswerte zum Bilanzstichtag differiert.

79. Bei mit einem Ausfallrisiko behafteten finanziellen Vermögenswerten gibt der in der Bilanz nach Abzug etwaiger Wertberichtigungen erfasste Buchwert für gewöhnlich die Höhe des Ausfallrisikos zutreffend wieder. Für den Fall, dass zum Beispiel ein Zinsswap zum beizulegenden Zeitwert bilanziert wird, stellt normalerweise der in der Bilanz angesetzte Buchwert das maximale Verlustrisiko zum Bilanzstichtag dar, da dieser Betrag gleichzeitig den Kosten entspricht, die zu herrschenden Marktpreisen aufgewendet werden müssten, um den betreffenden Zinsswap beim Ausfall der ursprünglichen Vertragspartei durch eine neue, äquivalente Vereinbarung zu ersetzen. Über die in der Bilanz enthaltenen Informationen hinaus sind also in solchen Fällen keine weiteren Angaben erforderlich. Andererseits kann das maximale potenzielle Verlustrisiko eines Unternehmens bei einigen Finanzinstrumenten signifikant von den entsprechenden Buchwerten oder von anderen angegebenen Werten (wie beispielsweise dem beizulegenden Zeitwert oder dem Kapitalbetrag) abweichen. In diesen Fällen sind zusätzliche Angaben erforderlich, um die Anforderungen von Paragraph 76(a) zu erfüllen.

80. Ein finanzieller Vermögenswert, der einem Rechtsanspruch auf Verrechnung mit einer finanziellen Verpflichtung unterliegt, darf in der Bilanz solange

▼M4

nicht um die Verbindlichkeit vermindert ausgewiesen werden, wie nicht die Absicht besteht, die Abwicklung insgesamt auf Nettobasis vorzunehmen oder zu einem gleichzeitigen Ausgleich von finanziellem Vermögenswert und Verbindlichkeit zu gelangen. Das Unternehmen gibt in solchen Fällen allerdings den Anspruch auf Verrechnung an und stellt Informationen gemäß Paragraph 76 zur Verfügung. Erhält beispielsweise ein Unternehmen die Erlöse aus der Realisierung eines finanziellen Vermögenswertes vor der Erfüllung einer (gleich hohen oder höheren) finanziellen Verbindlichkeit mit Anspruch auf Verrechnung, so ist es dem Unternehmen möglich, im Fall einer Zahlungsunfähigkeit der Vertragspartei Verluste zu vermeiden, indem eine Verrechnung vorgenommen wird. Reagiert ein Unternehmen dagegen auf die Zahlungsunfähigkeit einer Vertragspartei dadurch, dass es die Zahlungsfrist für den finanziellen Vermögenswert verlängert, unterliegt es einem Ausfallrisiko, wenn der verlängerte Fälligkeitstermin dem Fälligkeitszeitpunkt der aufrechenbaren Verbindlichkeit nachgelagert ist. Um die Bilanzadressaten darüber zu informieren, in welchem Ausmaß das Ausfallrisiko zu einem bestimmten Zeitpunkt verringert wurde, gibt das Unternehmen das Vorhandensein und die Auswirkungen eines Anspruchs auf Verrechnung an, wenn der finanzielle Vermögenswert gemäß der Fälligkeit beizutreiben ist. Wenn die finanzielle Verpflichtung, für die ein Anspruch auf Verrechnung besteht, vor dem finanziellen Vermögenswert fällig ist, ist das Unternehmen einem Ausfallrisiko über den vollen Buchwert des Vermögenswertes ausgesetzt, wenn die Vertragspartei ihren Verpflichtungen nicht nachkommt, nachdem die Verbindlichkeit ausgeglichen wurde.

81. Um Verlustrisiken zu mindern, hat ein Unternehmen möglicherweise Globalverrechnungsverträge abgeschlossen, ohne dass damit auch eine bilanzielle Saldierung zulässig ist. Wenn ein Globalverrechnungsvertrag zu einer signifikanten Reduzierung des Ausfallrisikos bei finanziellen Vermögenswerten geeignet ist, die nicht gegen finanzielle Verpflichtungen derselben Vertragspartei zu saldieren sind, stellt das Unternehmen zusätzliche Informationen über die Auswirkungen des Vertrags bereit. Solche Angaben zeigen, dass:

(a) das Ausfallrisiko bei finanziellen Vermögenswerten, die einem Globalverrechnungsvertrag unterliegen, nur in dem Maße ausgeschaltet wird, wie die finanziellen Verpflichtungen gegenüber derselben Vertragspartei nach Realisierung des Vermögenswertes ausgeglichen werden;

und

(b) das Ausmaß, bis zu dem die gesamten Ausfallrisikopositionen eines Unternehmens durch einen Globalverrechnungsvertrag reduziert werden, sich bereits kurze Zeit nach dem Bilanzstichtag beträchtlich ändern kann, weil die Höhe des Ausfallrisikos von jeder Transaktion beeinflusst wird, die Gegenstand eines Globalverrechnungsvertrags ist.

Es ist außerdem wünschenswert, dass ein Unternehmen die Bedingungen seines Globalverrechnungsvertrages angibt, die das Ausmaß der Ausfallrisikoreduzierung bestimmen.

82. Ein Unternehmen kann einem Ausfallrisiko auf Grund einer Transaktion ausgesetzt sein, bei der kein finanzieller Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird, wie dies beispielsweise bei einer Finanzgarantie oder einem Kreditausfallvertrag der Fall ist. Die Übernahme einer Garantie für Verpflichtungen Dritter begründet eine Verbindlichkeit und setzt den Garantiegeber oder den Bürgen einem Ausfallrisiko aus, dem ebenfalls im Rahmen der Angabepflichten gemäß Paragraph 76 Rechnung zu tragen ist.

83. Eine Konzentration von Ausfallrisiken, die zu einem wesentlichen Verlustpotenzial führen, wenn die Vertragsparteien ihren Verpflichtungen nicht nachkommen, ist anzugeben, sofern sie nicht bereits aus anderen Darstellungen zu Art und Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens ersichtlich ist. Die Feststellung solcher Risikokonzentrationen erfordert eine vernünftige kaufmännische Beurteilung des Managements, bei der auch die Situation des Unternehmens und die seiner Schuldner zu berücksichtigen ist. Den Ausgangspunkt für die Identifizierung wesentlicher Ausfallrisikokonzentrationen bilden Unternehmenssegmente, die in Anlehnung an IAS 14 *Segmentberichterstattung* nach Industriesegment und geographischen Segmenten ermittelt werden können.

84. Die Konzentration von Ausfallrisiken kann aus Geschäftsbeziehungen zu einzelnen Schuldnern oder zu Schuldnergruppen resultieren, deren gemeinsame Merkmale erwarten lassen, dass die betreffenden Schuldner (gruppen) bei Veränderungen der wirtschaftlichen Lage oder anderer Bedingungen in gleicher Weise in ihrer Schuldentilgungsfähigkeit beeinträchtigt sein werden. Zu den Merkmalen der Schuldner, die zu einer Konzentration von Ausfallrisiken führen können, gehören die Art der

▼M4

Tätigkeit des Schuldners, etwa in Abhängigkeit vom jeweiligen Wirtschaftszweig, ferner die Regionen, in denen die Schwerpunkte ihrer Geschäfte liegen, sowie die Kreditwürdigkeit der verschiedenen Schuldner(gruppen). So wird ein Unternehmen, das beispielsweise Ausrüstungen für die Öl- und Gasindustrie produziert, normalerweise vor allem Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufweisen, deren Bonität durch die wirtschaftliche Entwicklung der Öl- und Gasindustrie bestimmt ist. Ein Kreditinstitut mit internationalem Kreditgeschäft, das zahlreiche Ausleihungen an weniger entwickelte Länder in seinem Portfolio hält und dadurch Ausfallrisiken ausgesetzt ist, ist stark von der lokalen wirtschaftlichen Entwicklung der betreffenden Schuldnerländer abhängig.

85. Zu den Angaben über die Konzentration von Ausfallrisiken gehören eine Beschreibung der gemeinsamen Merkmale, die für jedes einzelne Risikobündel charakteristisch sind, und die betragsmäßigen Angaben zum maximalen Ausfallrisiko aller finanziellen Vermögenswerte, die zu dem betreffenden Risikobündel gehören.

Beizulegender Zeitwert

86. ***Sofern Paragraph 90 nicht etwas anderes besagt, hat ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten so anzugeben, dass ein Vergleich mit den entsprechenden Buchwerten in der Bilanz möglich ist. (IAS 39 enthält Anleitungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes.)***

87. Informationen über den beizulegenden Zeitwert werden vielfach für Geschäftszwecke genutzt, um die Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens insgesamt zu ermitteln und Entscheidungen über einzelne Finanzinstrumente zu treffen. Sie sind außerdem relevant für viele Entscheidungen, die die Abschlussadressaten zu treffen haben; denn der beizulegende Zeitwert spiegelt in vielen Fällen die Erwartungen der Finanzmärkte bezüglich des Barwertes künftiger Cashflows wider, die aus einem bestimmten Finanzinstrument resultieren. Informationen über den beizulegenden Zeitwert ermöglichen den Vergleich verschiedener Finanzinstrumente, die im Wesentlichen die gleichen wirtschaftlichen Merkmale haben, unabhängig davon, warum sie gehalten werden und wann und von wem sie emittiert bzw. erworben wurden. Beizulegende Zeitwerte bilden eine neutrale Grundlage für Urteile darüber, wie gut das Management im Auftrag der Eigner gearbeitet hat, indem sie die Folgen von Entscheidungen über den Kauf, den Verkauf oder das Halten von finanziellen Vermögenswerten und über die Aufnahme, das Halten oder die Tilgung von finanziellen Verbindlichkeiten abbilden. Wenn ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten in der Bilanz nicht zu beizulegenden Zeitwerten ansetzt, sind Informationen über den beizulegenden Zeitwert in Form von zusätzlichen Angaben bereitzustellen.

88. Bei Finanzinstrumenten wie kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen kann auf die Angabe des beizulegenden Zeitwertes verzichtet werden, wenn der Buchwert einen angemessenen Näherungswert für den beizulegenden Zeitwert darstellt.

89. Bei der Angabe der beizulegenden Zeitwerte sind die finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten in Klassen einzuteilen, wobei eine Saldierung zwischen den verschiedenen Klassen nur in dem Maße zulässig ist, wie die zugehörigen Buchwerte in der Bilanz saldiert werden.

90. ***Werden Finanzinvestitionen in nicht notierte Eigenkapitalinstrumente oder mit diesen verknüpfte Derivate gemäß IAS 39 zu Anschaffungskosten bewertet, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann, so ist dieser Umstand zusammen mit einer Beschreibung der Finanzinstrumente, ihren Buchwerten, einer Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann, und, sofern möglich, einer Schätzungsbandbreite, innerhalb der der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt, anzugeben. Werden finanzielle Vermögenswerte verkauft, deren beizulegender Zeitwert vorher nicht verlässlich bestimmt werden konnte, so ist zusätzlich diese Tatsache als solche, der Buchwert der besagten finanziellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Verkaufs sowie die Höhe des erfassten Gewinns oder Verlusts anzugeben.***

91. Werden Finanzinvestitionen in nicht notierte Eigenkapitalinstrumente oder mit diesen verknüpfte Derivate gemäß IAS 39 zu Anschaffungskosten bewertet, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann, brauchen die in Paragraph 86 und 92 dargestellten Informationen über den beizulegenden Zeitwert nicht angegeben zu werden. Statt dessen

▼M4

sind Informationen bereitzustellen, die es den Bilanzadressaten ermöglichen, ihre eigenen Schlussfolgerungen über das Ausmaß der möglichen Abweichungen zwischen den Buchwerten und den beizulegenden Zeitwerten der finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten zu ziehen. Der Verzicht auf die Angaben ist zu begründen, und die wesentlichen, für die Bewertung entscheidenden Merkmale und Märkte der Finanzinstrumente sind zu erläutern. In einigen Fällen kann es insgesamt ausreichend sein, die gemäß Paragraph 60 geforderten Angaben zu Laufzeiten und Vertragsbedingungen der betreffenden Finanzinstrumente zu machen. Das Management kann auch seine Einschätzung des Verhältnisses von Buchwert und beizulegendem Zeitwert bei denjenigen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten mitteilen, bei denen eine verlässliche Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes nicht möglich ist, sofern eine vernünftige Grundlage dafür besteht.

92. ***Folgende Angaben sind von einem Unternehmen zu machen:***

(a) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten herangezogen werden, getrennt für jede maßgebliche Klasse von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten.(Paragraph 55 enthält Leitlinien für die Einteilung von finanziellen Vermögenswerten in verschiedene Klassen.)

(b) ob die beizulegenden Zeitwerte von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten direkt durch teilweise oder vollständige Bezugnahme auf öffentlich notierte Marktpreise auf einem aktiven Markt bestimmt oder durch Anwendung einer bestimmten Bewertungsmethode geschätzt werden (siehe IAS 39, Paragraph AG71-AG79).

(c) ob in seinem Abschluss Finanzinstrumente enthalten sind, die zu beizulegenden Zeitwerten bewertet werden, welche vollständig oder teilweise mithilfe einer Bewertungsmethode bestimmt werden, die auf Annahmen beruht, die nicht durch notierte Marktpreise oder Zinssätze gestützt werden. Würde die Veränderung einer derartigen Annahme in eine vernünftigerweise mögliche Alternative einen wesentlich anderen beizulegenden Zeitwert ergeben, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben und die Auswirkung einer Bandbreite vernünftigerweise möglicher alternativer Annahmen offen zu legen. Zu diesem Zweck ist die Wesentlichkeit unter Bezugnahme auf das Periodenergebnis und die Summe der Vermögenswerte oder der Verbindlichkeiten einzuschätzen.

(d) der Gesamtbetrag der Veränderung des mithilfe einer Bewertungsmethode geschätzten beizulegenden Zeitwertes, der für die Berichtsperiode erfolgswirksam erfasst wurde.

93. Zu den Angaben über den beizulegenden Zeitwert gehört auch die Darlegung der zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes angewendeten Methode sowie der dabei verwendeten signifikanten Annahmen. Beispielsweise hat ein Unternehmen Angaben über die Annahmen in Bezug auf Vorfälligkeitsraten, geschätzte Kreditausfallquoten sowie über Zins- und Abzinsungssätze zu machen, sofern diese wesentlich sind.

Weitere Angaben

Ausbuchung

94. ***(a) Ein Unternehmen kann entweder einen finanziellen Vermögenswert übertragen (siehe IAS 39, Paragraph 18) oder eine in Paragraph 19 von IAS 39 beschriebene Art der Vereinbarung in einer Weise abgeschlossen haben, dass die Vereinbarung nicht die Kriterien einer Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes erfüllt. Wenn das Unternehmen den Vermögenswert vollständig oder in einem Umfang, der dem anhaltenden Engagement des Unternehmens entspricht (siehe IAS 39, Paragraphen 29 und 30), weiterhin erfasst, so sind für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten die folgenden Angaben zu machen:***

(i) Art der Vermögenswerte;

(ii) Art der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen, die für das Unternehmen weiterhin bestehen;

▼M4

(iii) wenn das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin vollständig erfasst, die Buchwerte des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit;

und

(iv) wenn das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin in dem Umfang erfasst, der seinem anhaltenden Engagement entspricht, der Gesamtbetrag des Vermögenswertes, der Betrag des weiterhin erfassten Vermögenswertes sowie der Buchwert der zugehörigen Verbindlichkeit.

Sicherheiten

94. *(b) Ein Unternehmen hat den Buchwert von finanziellen Vermögenswerten anzugeben, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet wurden, den Buchwert von finanziellen Vermögenswerten, die als Sicherheit für Eventualverbindlichkeiten verpfändet wurden, sowie (in Übereinstimmung mit den Paragraphen 60(a) und 63(g)) alle wesentlichen Vertragsbedingungen in Bezug auf die als Sicherheiten dienenden Vermögenswerte anzugeben.*

(c) Hat ein Unternehmen Sicherheiten angenommen, die es ohne Vorliegen eines Zahlungsverzugs seitens des Eigentümers der Sicherheiten verkaufen oder verpfänden darf, sind folgende Angaben erforderlich:

(i) der beizulegende Zeitwert der angenommenen Sicherheiten (finanziellen und nicht finanziellen Vermögenswerten);

(ii) der Zeitwert aller verkauften oder weiterverpfändeten Sicherheiten und ob das Unternehmen zur Rückgabe an den Eigentümer verpflichtet ist;

und

(iii) alle wesentlichen Vertragsbedingungen, die mit der Nutzung dieser Sicherheiten (in Übereinstimmung mit den Paragraphen 60(a) und 63(g)) verbunden sind.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente mit mehreren eingebetteten Derivaten

94. *(d) Hat ein Unternehmen ein Finanzinstrument emittiert, das sowohl eine Fremd- als auch eine Eigenkapitalkomponente enthält (siehe Paragraph 28), und sind in das Instrument mehrere derivative Ausstattungsmerkmale eingebettet, deren Werte wechselseitig abhängig sind (wie etwa ein kündbares wandelbares Schuldinstrument), so sind dieser Umstand selbst sowie der Effektivzinssatz der Schuldkomponente (abzüglich aller gesondert bilanzierten eingebetteten Derivate) anzugeben.*

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (siehe auch Paragraph AG40)

94. ►M9 (e) *Ein Unternehmen hat die Buchwerte anzugeben von:*

(i) *finanziellen Vermögenswerten, die als zu Handelszwecken gehalten klassifiziert sind;*

(ii) *finanziellen Verbindlichkeiten, die als zu Handelszwecken gehalten klassifiziert sind;*

(iii) *finanziellen Vermögenswerten, die bei ihrem erstmaligen Ansatz vom Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte eingestuft wurden (d.h. jene, bei denen es sich nicht um finanzielle Vermögenswerte handelt, die als zu Handelszwecken gehalten klassifiziert sind).*

(iv) *finanziellen Verbindlichkeiten, die bei ihrem erstmaligen Ansatz vom Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeiten eingestuft wurden (d.h. jene, bei denen es sich nicht um finanzielle Verbindlichkeiten handelt, die als zu Handelszwecken gehalten klassifiziert sind).*

(f) *Die Nettogewinne bzw. Nettoverluste aus finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, die vom Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft wurden, sind gesondert auszuweisen.*

▼M4

(g) *Hat ein Unternehmen einen Kredit oder eine Forderung (oder eine Gruppe von Krediten oder Forderungen) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft, sind folgende Angaben erforderlich:*

(i) *das maximale Ausfallrisiko (siehe Paragraph 76(a)) des Kredits oder der Forderung (oder der Gruppe von Krediten oder Forderungen) zum Berichtsstichtag,*

(ii) *der Betrag, um den ein zugehöriges Kreditderivat oder ähnliches Instrument dieses maximale Ausfallrisiko verringert,*

(iii) *die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Kredits oder der Forderung (oder der Gruppe von Krediten oder Forderungen) während der Berichtsperiode und kumuliert, die auf Änderungen des Ausfallrisikos zurückzuführen ist. Dieser Betrag wird entweder als Änderung des beizulegenden Zeitwertes angegeben, die nicht auf Änderungen der Marktbedingungen zurückzuführen ist, die ein Marktrisiko bewirken, oder mithilfe einer alternativen Methode bestimmt, welche die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwertes, der auf Änderungen des Ausfallrisikos entfällt, getreuer darstellt.*

(iv) *die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwertes jedes zugehörigen Kreditderivats oder ähnlichen Instruments, die während der Berichtsperiode und kumuliert seit der Einstufung des Kredits oder der Forderung eingetreten ist.*

(h) *Hat ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit als Finanzinstrument eingestuft, das erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, sind folgende Angaben erforderlich:*

(i) *die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwertes der finanziellen Verbindlichkeit, die auf Änderungen des Ausfallrisikos zurückzuführen ist, während der Berichtsperiode und kumuliert. Dieser Betrag wird entweder als Änderung des beizulegenden Zeitwertes angegeben, die nicht auf Änderungen der Marktbedingungen zurückzuführen ist, die ein Marktrisiko bewirken (siehe Paragraph AG40), oder mithilfe einer alternativen Methode bestimmt, welche die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwertes, der auf Änderungen des Ausfallrisikos entfällt, getreuer darstellt.*

(ii) *die Differenz zwischen dem Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit und dem Betrag, den das Unternehmen vertragsgemäß bei Fälligkeit an den Inhaber der Verpflichtung zahlen müsste.*

(i) *Ein Unternehmen hat folgende Angaben zu machen:*

(i) *die verwendeten Methoden zur Erfüllung der Vorschrift in g)iii) und h)i).*

(ii) *wenn das Unternehmen zu der Auffassung gelangt, dass die Angaben zur Erfüllung der Vorschriften in g)iii) oder h)i) die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des finanziellen Vermögenswertes bzw. der finanziellen Verbindlichkeit, die auf Änderungen des Ausfallrisikos zurückzuführen sind, nicht getreu darstellen, die Gründe für diese Schlussfolgerung und die Faktoren, die das Unternehmen für relevant hält.* ◄

Umgliederungen

94. ►M9 *(j)* ◄ *Sofern ein Unternehmen einen zum beizulegenden Zeitwert angesetzten finanziellen Vermögenswert umgliedert, sodass er nunmehr mit seinen Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird (siehe IAS 39, Paragraph 54), sind die Gründe für eine solche Umgliederung anzugeben.*

Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapital

94. ►M9 *(k)* ◄ *Ein Unternehmen hat die wesentlichen Ertrags- oder Aufwandsposten sowie Gewinne oder Verluste aus finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten anzugeben, unabhängig davon, ob sie im Periodenergebnis oder als gesonderter Bestandteil des Eigenkapitals berücksichtigt sind. Zu diesem Zweck sind mindestens die folgenden Angaben zu machen:*

(i) der (nach der Effektivzinsmethode berechnete) gesamte Zinsertrag und gesamte Zinsaufwand für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden;

▼M4

(ii) bei zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten die Gewinne oder Verluste, die in der Berichtsperiode direkt im Eigenkapital erfasst wurden, sowie der Betrag, der aus dem Eigenkapital entfernt und in das Periodenergebnis einbezogen wurde;

und

(iii) die Höhe des für wertgeminderte finanzielle Vermögenswerte aufgelaufenen Zinsertrags in Übereinstimmung mit IAS 39, Paragraph AG93.

Wertminderung

94. ►M9 *(l)* ◄ ***Ein Unternehmen hat getrennt für jede maßgebliche Klasse von finanziellen Vermögenswerten (Paragraph 55 enthält Leitlinien für die Einteilung von finanziellen Vermögenswerten in verschiedene Klassen) Angaben über Art und Höhe aller im Periodenergebnis erfassten Wertminderungsaufwendungen eines finanziellen Vermögenswertes zu machen.***

Forderungsausfälle und Vertragsverletzungen

94. ►M9 *(m)* ◄ ***In Bezug auf alle in der Berichtsperiode eingetretenen Ausfälle von Tilgungs-, Zins-, Tilgungsfonds- oder Rückkaufzahlungen für am Bilanzstichtag erfasste Darlehensverbindlichkeiten sowie andere in der Berichtsperiode eingetretene Verletzungen von Darlehensverträgen, sind, wenn diese Verletzungen den Kreditgeber dazu berechtigen, eine Rückzahlung zu verlangen (außer bei Verletzungen, die bis zum Bilanzstichtag behoben wurden oder zu einer Neuverhandlung der Darlehensbedingungen geführt haben), folgende Angaben zu machen:***

(i) Einzelheiten dieser Verletzungen;

(ii) der am Bilanzstichtag in Bezug auf die Darlehensverbindlichkeiten, bei denen die Verletzung auftrat, erfasste Betrag

und

(iii) in Bezug auf die unter (ii) angegebenen Beträge, ob der Forderungsausfall vor dem Tag der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung behoben oder die Darlehenskonditionen neu verhandelt wurden.

95. Bei den Angaben zu Verletzungen von Darlehensverträgen gemäß Paragraph 94(j) umfassen Darlehensverbindlichkeiten ausgegebene Schuldinstrumente und finanzielle Verbindlichkeiten mit Ausnahme kurzfristiger Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die den üblichen Zahlungsfristen unterliegen. Tritt in der Berichtsperiode eine derartige Verletzung auf und wird diese Verletzung bis zum Bilanzstichtag nicht behoben oder werden die Konditionen der Darlehensverbindlichkeit nicht neu verhandelt, so ist die Auswirkung der Verletzung auf die Klassifizierung der Verbindlichkeit als langfristig oder kurzfristig gemäß IAS 1 zu bestimmen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

96. ***Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Eine Anwendung dieses Standards für Berichtsperioden, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, ist jedoch nur bei zeitgleicher Anwendung von IAS 39 (herausgegeben im Dezember 2003) gestattet. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.***

97. ***Dieser Standard ist rückwirkend anzuwenden.***

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

98. Dieser Standard ersetzt IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung,* überarbeitet 2000.

99. Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-5 *Klassifizierung von Finanzinstrumenten – Bedingte Erfüllungsvereinbarungen*;

(b) SIC-16 *Gezeichnetes Kapital – Rückgekaufte eigene Eigenkapitalinstrumente (eigene Anteile)*;

▼**M4**

und

(c) SIC-17 *Eigenkapital – Kosten einer Eigenkapitaltransaktion*.

100. Dieser Standard widerruft die Entwurfsfassung der Interpretation SIC D43 *Financial Instruments – Instruments or Rights Redeemable by the Holder.*

▼M4

ANHANG A

Anleitungen zur Anwendung IAS 32 Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

AG1. In diesen Anleitungen zur Anwendung wird die Umsetzung bestimmter Aspekte des Standards erläutert.

AG2. Der Standard behandelt nicht den Ansatz bzw. die Bewertung von Finanzinstrumenten. Die Anforderungen bezüglich des Ansatzes und der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten sind in IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* dargelegt.

Definitionen (Paragraphen 11-14)

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten

AG3. Zahlungsmittel (flüssige Mittel) stellen einen finanziellen Vermögenswert dar, weil sie das Austauschmedium und deshalb die Grundlage sind, auf der alle Transaktionen im Abschluss bewertet und erfasst werden. Eine Einlage flüssiger Mittel auf ein laufendes Konto bei einer Bank oder einer ähnlichen Finanzinstitution ist ein finanzieller Vermögenswert, weil sie das vertraglich eingeräumte Recht eines Einlegers darstellt, flüssige Mittel von der Bank zu erhalten bzw. einen Scheck oder ein ähnliches Finanzinstrument zu Gunsten eines Gläubigers zur Bezahlung einer finanziellen Verbindlichkeit zu verwenden.

AG4. Typische Beispiele für finanzielle Vermögenswerte, die ein vertraglich eingeräumtes Recht darstellen, flüssige Mittel zu einem künftigen Zeitpunkt zu erhalten, und korrespondierend für finanzielle Verbindlichkeiten, die eine vertragliche Verpflichtung darstellen, flüssige Mittel zu einem künftigen Zeitpunkt abzugeben, sind:

(a) Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,

(b) Wechselforderungen und Wechselverbindlichkeiten,

(c) Darlehensforderungen und Darlehensverbindlichkeiten

und

(d) Anleiheforderungen und Anleiheverbindlichkeiten.

In allen Fällen steht dem vertraglich eingeräumten Recht der einen Vertragspartei, flüssige Mittel zu erhalten (oder der Verpflichtung, flüssige Mittel abzugeben), korrespondierend die vertragliche Zahlungsverpflichtung (oder das Recht, flüssige Mittel zu erhalten) der anderen Vertragspartei gegenüber.

AG5. Andere Arten von Finanzinstrumenten sind solche, bei denen der (erwartete bzw. begebene) wirtschaftliche Nutzen nicht in flüssigen Mitteln, sondern in einem anderen finanziellen Vermögenswert besteht. Eine Wechselverbindlichkeit aus Regierungsanleihen räumt dem Inhaber beispielsweise das vertragliche Recht ein und verpflichtet den Emittenten vertraglich zur Übergabe von Regierungsanleihen und nicht von flüssigen Mitteln. Regierungsanleihen sind finanzielle Vermögenswerte, weil sie eine Verpflichtung der emittierenden Regierung auf Zahlung flüssiger Mittel darstellen. Wechsel stellen daher für den Wechselinhaber finanzielle Vermögenswerte dar, während sie für den Wechselemittenten finanzielle Verbindlichkeiten präsentieren.

AG6. Ewige Schuldinstrumente (wie beispielsweise ewige schuldrechtliche Papiere, ungesicherte Schuldverschreibungen und Schuldscheine) räumen dem Inhaber normalerweise ein vertragliches Recht auf Erhalt von Zahlungen auf Grund von Zinsen zu festgesetzten Zeitpunkten bis in unbestimmte Zukunft hinein ein. Der Inhaber hat hierbei kein Recht auf Rückerhalt des Kapitalbetrags, oder er hat dieses Recht zu Bedingungen, die den Erhalt sehr unwahrscheinlich machen bzw. ihn auf einen Termin in ferner Zukunft festlegen. Ein Unternehmen kann beispielsweise ein Finanzinstrument emittieren, mit dem es sich für alle Ewigkeit zu jährlichen Zahlungen zu einem vereinbarten Zinssatz von 8 % des ausgewiesenen Nennwertes oder Kapitalbetrags von WE 1 000 verpflichtet. (*) Wenn der marktgängige Zinssatz für das Finanzinstru-

(*) In diesen Anleitungen werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

▼M4

ment bei Ausgabe 8 % beträgt, übernimmt der Emittent eine vertragliche Verpflichtung zu einer Reihe von künftigen Zinszahlungen, deren beizulegender Zeitwert (Barwert) beim erstmaligen Ansatz WE 1 000 beträgt. Der Inhaber bzw. der Emittent des Finanzinstruments hat einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit.

AG7. Ein vertragliches Recht oder eine vertragliche Verpflichtung auf Empfang, Lieferung oder Übertragung von Finanzinstrumenten stellt selbst ein Finanzinstrument dar. Eine Kette von vertraglich vereinbarten Rechten oder Verpflichtungen erfüllt die Definition eines Finanzinstruments, wenn sie letztendlich zum Empfang oder zur Abgabe von Finanzmitteln oder zum Erwerb oder zur Emission von Eigenkapitalinstrumenten führt.

AG8. Die Fähigkeit zur Ausübung eines vertraglich eingeräumten Rechtes oder die Forderung zur Erfüllung einer vertraglich eingeräumten Verpflichtung kann unbedingt oder abhängig vom Eintreten eines künftigen Ereignisses sein. Zum Beispiel ist eine Bürgschaft ein dem Kreditgeber vertraglich eingeräumtes Recht auf Empfang von Finanzmitteln durch den Bürgen und eine korrespondierende vertraglich eingeräumte Verpflichtung seitens des Bürgen zur Zahlung an den Kreditgeber, wenn der Kreditnehmer seinen Verpflichtungen nicht nachkommt. Das vertraglich eingeräumte Recht und die Verpflichtung bestehen auf Grund von früheren Rechtsgeschäften oder Geschäftsvorfällen (Berechnungsgrundlage der Bürgschaft), selbst wenn die Fähigkeit des Kreditgebers, sein Recht auszuüben, und die Anforderung an den Bürgen, seine Verpflichtungen zu begleichen, abhängig von einem künftigen Verzug des Kreditnehmers sind. Vom Eintreten bestimmter Ereignisse abhängige Rechte und Verpflichtungen erfüllen die Definition von finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, selbst wenn solche finanziellen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten nicht immer im Abschluss bilanziert werden.

AG9. Gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* wird ein Leasingvertrag in erster Linie als Anspruch eines Leasinggebers auf Erhalt von bzw. als Verpflichtung eines Leasingnehmers zur Zahlung von Zahlungsströmen betrachtet, die in materieller Hinsicht der Zahlung von Zins und Tilgung bei einem Darlehensvertrag entsprechen. Der Leasinggeber verbucht seine Investition als ausstehende Forderung auf Grund des Leasingvertrags und nicht als geleasten Vermögenswert. Andererseits wird ein Operating-Leasingverhältnis in erster Linie als nicht erfüllter Vertrag betrachtet, der den Leasinggeber verpflichtet, die künftige Nutzung eines Vermögenswertes im Austausch für eine Gegenleistung ähnlich einem Entgelt für eine Dienstleistung zu gestatten. Der Leasinggeber verbucht den geleasten Vermögenswert und nicht die gemäß Leasingvertrag ausstehende Forderung. Dementsprechend wird ein Finanzierungsleasing als Finanzinstrument und ein Operating-Leasingverhältnis nicht als Finanzinstrument betrachtet (außer im Hinblick auf einzelne jeweils fällige Zahlungen).

AG10. Körperliche Vermögenswerte (wie beispielsweise Vorräte, Sachanlagen), geleaste Vermögenswerte und immaterielle Vermögenswerte (wie Patente und Warenrechte) gelten nicht als finanzielle Vermögenswerte. Mit der Verfügungsmacht über körperliche und immaterielle Vermögenswerte ist zwar die Möglichkeit verbunden, Finanzmittelzuflüsse oder den Zufluss anderer finanzieller Vermögenswerte zu generieren, sie führt aber nicht zu einem bestehenden Rechtsanspruch auf flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte.

AG11. Vermögenswerte (wie beispielsweise aktivische Abgrenzungen), für die der künftige wirtschaftliche Nutzen im Empfang von Waren oder Dienstleistungen und nicht im Recht auf Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten besteht, sind keine finanziellen Vermögenswerte. Ebenso gelten Posten wie beispielsweise passivische Abgrenzungen und die meisten Gewährleistungsverpflichtungen nicht als finanzielle Verbindlichkeiten, da die aus ihnen resultierenden Nutzenabflüsse in der Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen und nicht in einer vertraglichen Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten bestehen.

AG12. Verbindlichkeiten oder Vermögenswerte, die nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung basieren (wie beispielsweise Verbindlichkeiten für Ertragsteuern, die als Ergebnis gesetzlicher Vorschriften erhoben werden), gelten nicht als finanzielle Verbindlichkeiten oder finanzielle Vermögenswerte. Die Bilanzierung von Ertragsteuern wird im IAS 12 *Ertragsteuern* behandelt. Gleiches gilt für faktische Verpflichtungen laut Definition in IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen*, die nicht durch Verträge begründet werden und keine finanziellen Verbindlichkeiten darstellen.

▼M4

Eigenkapitalinstrumente

AG13. Beispiele für Eigenkapitalinstrumente sind u. a. nicht kündbare Stammaktien, einige Arten von Vorzugsaktien (siehe Paragraphen AG25 und AG26) sowie Optionsscheine oder geschriebene Verkaufsoptionen, die den Inhaber zur Zeichnung oder zum Kauf einer festen Anzahl nicht kündbarer Stammaktien des emittierenden Unternehmens gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten berechtigt. Die Verpflichtung eines Unternehmens, eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auszugeben oder zu erwerben, ist als Eigenkapitalinstrument des Unternehmens zu klassifizieren. Wird das Unternehmen in einem solchen Vertrag jedoch zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten verpflichtet, so entsteht gleichzeitig eine Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags (siehe Paragraph AG27(a)). Ein Emittent nicht kündbarer Stammaktien geht eine Verbindlichkeit ein, wenn er formell eine Gewinnausschüttung vornimmt oder den Anteilseignern gegenüber gesetzlich dazu verpflichtet wird. Dies kann nach einer Dividendenerklärung der Fall sein oder wenn das Unternehmen liquidiert wird und alle nach Begleichung der Schulden verbliebenen Vermögenswerte auf die Aktionäre zu verteilen sind.

AG14. Eine erworbene Kaufoption oder ein ähnlicher erworbener Vertrag, der ein Unternehmen zum Rückkauf einer festen Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente gegen die Abgabe eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten berechtigt, stellt keinen finanziellen Vermögenswert des Unternehmens dar. Stattdessen werden sämtliche für einen solchen Vertrag entrichteten Entgelte vom Eigenkapital abgezogen.

Derivative Finanzinstrumente

AG15. Zu den Finanzinstrumenten zählen originäre Instrumente (wie beispielsweise Forderungen, Zahlungsverpflichtungen und Eigeninstrumente) und derivative Finanzinstrumente (wie beispielsweise Optionen, standardisierte und andere Termingeschäfte, Zinsswaps und Währungsswaps). Derivative Finanzinstrumente erfüllen die Definition eines Finanzinstruments und fallen daher in den Anwendungsbereich dieses Standards.

AG16. Derivative Finanzinstrumente begründen Rechte und Verpflichtungen, so dass Finanzrisiken, die in den zugrunde liegenden originären Finanzinstrumenten enthalten sind, als separate Rechte und Verpflichtungen zwischen den Vertragsparteien übertragen werden können. Zu Beginn räumen derivative Finanzinstrumente einer Vertragspartei ein vertragliches Recht auf Austausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten mit der anderen Vertragspartei unter potenziell vorteilhaften Bedingungen ein bzw. verpflichten vertraglich zum Austausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten mit der anderen Vertragspartei unter potenziell nachteiligen Bedingungen. Sie führen im Allgemeinen (*) bei Vertragsabschluss jedoch nicht zu einer Übertragung des zugrunde liegenden originären Finanzinstruments, und auch die Erfüllung solcher Verträge ist nicht unbedingt mit einer Übertragung des originären Finanzinstruments verknüpft. Einige Finanzinstrumente schließen sowohl ein Recht auf Austausch als auch eine Verpflichtung zum Austausch ein. Da die Bedingungen des Austauschs zu Beginn des derivativen Finanzinstrumentes festgelegt werden und die Preise in den Finanzmärkten ständigen Veränderungen unterworfen sind, können die Bedingungen im Laufe der Zeit entweder vorteilhaft oder nachteilig werden.

AG17. Eine Verkaufs- oder Kaufoption auf den Austausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten (also anderen Finanzinstrumenten als den Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens) räumt dem Inhaber ein Recht auf einen potenziellen künftigen wirtschaftlichen Nutzen auf Grund der Veränderungen im beizulegenden Zeitwert der Basis ein, die dem Kontrakt zu Grunde liegt. Umgekehrt geht der Stillhalter einer Option eine Verpflichtung ein, sich eines potenziellen künftigen wirtschaftlichen Nutzens zu begeben bzw. potenzielle Verluste auf Grund der Veränderungen im beizulegenden Zeitwert des betreffenden Finanzinstrumentes zu tragen.

(*) Dies trifft auf die meisten, jedoch nicht alle Derivate zu. Beispielsweise wird bei einigen kombinierten Zins-Währungsswaps der Nennbetrag bei Vertragsabschluss getauscht (und bei Vertragserfüllung zurückgetauscht).

▼M4

Das vertraglich eingeräumte Recht des Inhabers und die Verpflichtung des Stillhalters erfüllen die definitorischen Merkmale eines finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit. Das einem Optionsvertrag zugrunde liegende Finanzinstrument kann ein beliebiger finanzieller Vermögenswert einschließlich Aktien an anderen Unternehmen und verzinslicher Instrumente sein. Eine Option kann den Stillhalter verpflichten, ein Schuldinstrument zu emittieren, statt einen finanziellen Vermögenswert zu übertragen, jedoch würde das dem Optionsvertrag zugrunde liegende Finanzinstrument einen finanziellen Vermögenswert des Inhabers darstellen, sofern das Optionsrecht genutzt wird. Das Recht des Optionsinhabers auf Austausch der Vermögenswerte unter potenziell vorteilhaften Bedingungen und die Verpflichtung des Stillhalters zur Abgabe von Vermögenswerten unter potenziell nachteiligen Bedingungen sind von den betreffenden, bei Ausübung der Option auszutauschenden finanziellen Vermögenswerten zu unterscheiden. Die Art des Inhaberrechtes und die Verpflichtung des Stillhalters bleiben von der Wahrscheinlichkeit der Ausübung des Optionsrechtes unberührt.

AG18. Ein weiteres Beispiel für derivative Finanzinstrumente ist ein Termingeschäft, das in einem Zeitraum von sechs Monaten zu erfüllen ist und in dem ein Übernehmer sich verpflichtet, flüssige Mittel im Wert von WE 1 000 000 im Austausch gegen festverzinsliche Regierungsanleihen mit einem Nennbetrag von WE 1 000 000 zu übergeben, und der Verkäufer sich verpflichtet, festverzinsliche Regierungsanleihen mit einem Nennbetrag von WE 1 000 000 im Austausch gegen flüssige Mittel im Wert von WE 1 000 000 zu übergeben. Während des Zeitraums von sechs Monaten haben beide Vertragsparteien ein vertraglich eingeräumtes Recht und eine vertraglich eingeräumte Verpflichtung zum Austausch von Finanzinstrumenten. Wenn der Marktpreis der Regierungsanleihen über WE 1 000 000 steigt, sind die Bedingungen für den Übernehmer vorteilhaft und für den Verkäufer nachteilig; wenn der Marktpreis unter WE 1 000 000 fällt, kommt es zum gegenteiligen Effekt. Der Übernehmer hat ein vertraglich eingeräumtes Recht (einen finanziellen Vermögenswert) ähnlich dem Recht auf Grund einer gehaltenen Kaufoption und eine vertragliche Verpflichtung (eine finanzielle Verbindlichkeit) ähnlich einer Verpflichtung auf Grund einer geschriebenen Verkaufsoption; der Verkäufer hat hingegen ein vertraglich eingeräumtes Recht (einen finanziellen Vermögenswert) ähnlich dem Recht auf Grund einer gehaltenen Verkaufsoption und eine vertragliche Verpflichtung (eine finanzielle Verbindlichkeit) ähnlich einer Verpflichtung auf Grund einer geschriebenen Kaufoption. Wie bei Optionen stellen diese vertraglich eingeräumten Rechte und Verpflichtungen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten dar, die von den den Geschäften zugrunde liegenden Finanzinstrumenten (den auszutauschenden Regierungsanleihen und flüssigen Mitteln) zu trennen und wohl zu unterscheiden sind. Beide Vertragsparteien eines Termingeschäfts gehen eine zu einem vereinbarten Zeitpunkt zu erfüllende Verpflichtung ein, während die Erfüllung bei einem Optionsvertrag nur dann erfolgt, sofern der Inhaber der Option dies wünscht.

AG19. Viele andere Arten von derivativen Finanzinstrumenten beinhalten ein Recht auf bzw. eine Verpflichtung zu einem künftigen Austausch, einschließlich Zins- und Währungsswaps, Collars und Floors, Darlehenszusagen, NIFs (Note Issuance Facilities) und Akkreditive. Man kann einen Zinsswap als Variante eines standardisierten Terminkontrakts betrachten, bei dem die Vertragsparteien übereinkommen, künftig Geldbeträge auszutauschen, wobei der eine Betrag auf Grund eines variablen Zinssatzes und der andere Geldbetrag auf Grund eines festen Zinssatzes berechnet wird. Futures-Kontrakte stellen eine weitere Variante von Terminkontrakten dar, die sich hauptsächlich dadurch unterscheiden, dass die Verträge standardisiert sind und an Börsen gehandelt werden.

Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens (Paragraphen 8-10)

AG20. Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens erfüllen nicht die Definition eines Finanzinstruments, weil das vertraglich eingeräumte Recht einer Vertragspartei auf den Empfang nicht finanzieller Vermögenswerte oder Dienstleistungen und die korrespondierende Verpflichtung der anderen Vertragspartei keinen bestehenden Rechtsanspruch oder eine Verpflichtung auf Empfang, Lieferung oder Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes begründen. Beispielsweise gelten Verträge, die eine Erfüllung ausschließlich durch Erhalt oder Lieferung eines nicht finanziellen Vermögenswertes (beispielsweise eine Option, ein standardisierter oder

▼M4

anderer Terminkontrakt über Silber) vorsehen, nicht als Finanzinstrumente. Viele Warenverträge sind von dieser Art. Einige Warenverträge sind der Form nach standardisiert und werden in organisierten Märkten auf ähnliche Weise wie einige derivative Finanzinstrumente gehandelt. Ein standardisiertes Warentermingeschäft kann beispielsweise sofort gegen Bargeld gekauft und verkauft werden, weil es an einer Börse zum Handel zugelassen ist und häufig den Besitzer wechseln kann. Die Vertragsparteien, die den Vertrag kaufen bzw. verkaufen, handeln allerdings im Grunde genommen mit der dem Vertrag zugrunde liegenden Ware. Die Fähigkeit, einen Warenvertrag gegen flüssige Mittel zu kaufen bzw. zu verkaufen, die Leichtigkeit, mit der der Warenvertrag gekauft bzw. verkauft werden kann, und die Möglichkeit, einen Barausgleich mit der Verpflichtung zu vereinbaren, die Ware zu erhalten bzw. zu liefern, ändern nichts an der grundlegenden Eigenschaft des Vertrags derart, dass ein Finanzinstrument gebildet würde. Dennoch fallen einige Verträge über den Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können oder bei denen der nicht finanzielle Posten jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden kann, in den Anwendungsbereich dieses Standards, als handelte es sich um Finanzinstrumente (siehe Paragraph 8).

AG21. Ein Vertrag, der den Erhalt bzw. die Lieferung von körperlichen Vermögenswerten beinhaltet, begründet weder einen finanziellen Vermögenswert bei der einen Vertragspartei noch eine finanzielle Verbindlichkeit bei der anderen Vertragspartei, es sei denn, dass eine entsprechende Zahlung oder Teilzahlung auf einen Zeitpunkt nach Übergabe der körperlichen Vermögenswerte verschoben wird. Dies ist der Fall beim Kauf oder Verkauf von Gütern mittels Handelskredit.

AG22. Einige Verträge beziehen sich auf Waren, beinhalten aber keine Erfüllung durch physische Entgegennahme bzw. Lieferung von Waren. Bei diesen Verträgen erfolgt die Erfüllung durch Barzahlungen, deren Betrag von einer im Vertrag vereinbarten Formel bestimmt wird, und nicht durch Zahlung von Festbeträgen. Der Kapitalwert einer Anleihe kann beispielsweise durch Zugrundelegung des Marktpreises für Öl berechnet werden, der bei Fälligkeit der Anleihe für eine feste Ölmenge besteht. Der Kapitalwert wird im Hinblick auf den Warenpreis indiziert, aber ausschließlich mit flüssigen Mitteln erbracht. Solche Verträge stellen Finanzinstrumente dar.

AG23. Die Definition eines Finanzinstruments umfasst auch Verträge, die zusätzlich zu finanziellen Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten zu nicht finanziellen Vermögenswerten bzw. nicht finanziellen Verbindlichkeiten führen. Solche Finanzinstrumente räumen einer Vertragspartei häufig eine Option auf Austausch eines finanziellen Vermögenswertes gegen einen nicht finanziellen Vermögenswert ein. Eine an Öl gebundene Anleihe beispielsweise kann dem Inhaber das Recht auf Erhalt von regelmäßigen Zinszahlungen in festen zeitlichen Abständen und auf Erhalt eines festen Betrags an flüssigen Mitteln bei Fälligkeit mit der Option einräumen, den Kapitalbetrag gegen eine feste Menge an Öl einzutauschen. Ob die Ausübung einer solchen Option vorteilhaft ist, hängt davon ab, wie stark sich der beizulegende Zeitwert des Öls in Bezug auf das in der Anleihe festgesetzte Tauschverhältnis von Zahlungsmitteln gegen Öl (den Tauschpreis) verändert. Die Absichten des Anleihegläubigers, eine Option auszuüben, beeinflussen nicht die wirtschaftliche Substanz derjenigen Teile, die Vermögenswerte darstellen. Der finanzielle Vermögenswert des Inhabers und die finanzielle Verbindlichkeit des Emittenten machen die Anleihe zu einem Finanzinstrument, unabhängig von anderen Arten von Vermögenswerten und Schulden, die ebenfalls geschaffen werden.

AG24. Auch wenn der Standard nicht für die Anwendung auf Warenverträge und andere Verträge, die nicht die Definition eines Finanzinstruments erfüllen oder in den Anwendungsbereich von Paragraph 8 fallen, erarbeitet wurde, können Unternehmen die relevanten Angabepflichten auf derartige Verträge anwenden, sofern ihnen dies angemessen erscheint.

▼M4

Darstellung

Schulden und Eigenkapital (Paragraphen 15-27)

Keine vertragliche Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (Paragraphen 17-20)

AG25. Vorzugsaktien können mit verschiedenen Rechten ausgestattet emittiert werden. Bei der Einstufung einer Vorzugsaktie als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument bewertet ein Emittent die einzelnen Rechte, die mit der Aktie verbunden sind, um zu bestimmen, ob sie die grundlegenden Eigenschaften einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt. Beispielsweise beinhaltet eine Vorzugsaktie, die einen Rückkauf zu einem bestimmten Zeitpunkt oder auf Wunsch des Inhabers vorsieht, eine finanzielle Verbindlichkeit, da der Emittent zur Abgabe von finanziellen Vermögenswerten an den Aktieninhaber verpflichtet ist. Die potenzielle Unfähigkeit eines Emittenten, der vertraglich vereinbarten Rückkaufverpflichtung von Vorzugsaktien nachzukommen, sei es aus Mangel an Finanzmitteln, auf Grund einer gesetzlich vorgeschriebenen Verfügungsbeschränkung oder ungenügender Gewinne oder Rückstellungen, macht die Verpflichtung nicht hinfällig. Eine Option des Emittenten auf Rückkauf der Aktien gegen flüssige Mittel erfüllt nicht die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit, weil der Emittent keine gegenwärtige Verpflichtung zur Abgabe von finanziellen Vermögenswerten an die Anteilseigner hat. In diesem Fall liegt der Rückkauf von Aktien ausschließlich im Ermessensspielraum des Emittenten. Eine Verpflichtung kann allerdings entstehen, wenn der Emittent seine Option ausübt. Normalerweise geschieht dies, indem er die Anteilseigner von der Rückkaufabsicht formell unterrichtet.

AG26. Wenn Vorzugsaktien nicht rückkauffähig sind, hängt die angemessene Klassifizierung von den anderen mit ihnen verbundenen Rechten ab. Die Klassifizierung erfolgt entsprechend der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarungen und den Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten und für Eigenkapitalinstrumente. Wenn Gewinnausschüttungen an Inhaber von kumulativen oder nichtkumulativen Vorzugsaktien im Ermessensspielraum des Emittenten liegen, gelten die Aktien als Eigenkapitalinstrumente. Die Klassifizierung einer Vorzugsaktie als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit wird beispielsweise nicht beeinflusst durch:

(a) die Vornahme von Ausschüttungen in der Vergangenheit;

(b) die Absicht, künftig Ausschüttungen vorzunehmen;

(c) eine mögliche nachteilige Auswirkung auf den Kurs der Stammaktien des Emittenten, falls keine Ausschüttungen vorgenommen werden (auf Grund von Beschränkungen hinsichtlich der Zahlung von Dividenden auf Stammaktien, wenn keine Dividenden auf Vorzugsaktien gezahlt werden);

(d) die Höhe der Rücklagen des Emittenten;

(e) eine Gewinn- oder Verlusterwartung des Emittenten für eine Berichtsperiode;

oder

(f) die Fähigkeit oder Unfähigkeit des Emittenten, die Höhe seines Periodenergebnisses zu beeinflussen.

Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (Paragraphen 21-24)

AG27. Die folgenden Beispiele veranschaulichen, wie die verschiedenen Arten von Verträgen über die Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens klassifiziert werden.

(a) Ein Vertrag, zu dessen Erfüllung das Unternehmen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten ohne künftige Gegenleistung erhält oder abgibt oder eine feste Anzahl eigener Anteile gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten tauscht, ist als Eigenkapitalinstrument zu klassifizieren. Dementsprechend werden im Rahmen eines solchen Vertrags erhaltene oder entrichtete Entgelte direkt dem Eigenkapital zugeschrieben bzw. vom Eigenkapital abgezogen. Ein Beispiel hierfür ist eine ausgegebene Aktienoption, welche die andere Vertragspartei zum Kauf einer festen Anzahl von Anteilen des Unternehmens gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln berechtigt. Ist das Unternehmen jedoch vertraglich verpflichtet, seine eigenen Anteile zu einem fest verabredeten oder zu

▼M4

bestimmenden Zeitpunkt oder auf Verlangen gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu kaufen (zurückzukaufen), hat es gleichzeitig eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags anzusetzen. Ein Beispiel hierfür ist die Verpflichtung eines Unternehmens bei einem Termingeschäft, eine feste Anzahl eigener Anteile gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln zurückzukaufen.

(b) Die Verpflichtung eines Unternehmens zum Kauf eigener Anteile gegen flüssige Mittel begründet auch dann eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags, wenn die Anzahl der Anteile, zu deren Rückkauf das Unternehmen verpflichtet ist, nicht festgelegt ist oder die Verpflichtung nur bei Ausübung des Rückkaufrechts durch die Vertragspartei zu erfüllen ist. Ein Beispiel für eine solche vorbehaltliche Verpflichtung ist eine ausgegebene Option, die das Unternehmen zum Rückkauf eigener Anteile verpflichtet, sofern die Vertragspartei die Option ausübt.

(c) Ein in bar oder durch andere finanzielle Vermögenswerte abgegoltener Vertrag stellt auch dann einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar, wenn der zu erhaltende bzw. abzugebende Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf Änderungen des Marktpreises der Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens beruht. Ein Beispiel hierfür ist eine Aktienoption mit Nettobarausgleich.

(d) Ein Vertrag, der durch eine variable Anzahl eigener Anteile des Unternehmens erfüllt wird, deren Wert einem festen Betrag oder einem von Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen (beispielsweise eines Warenpreises) abhängigen Betrag entspricht, stellt einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Ein Beispiel hierfür ist eine geschriebene Option auf den Kauf von Gold, die bei deren Ausübung netto in den Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird, wobei sich die Anzahl der abzugebenden Instrumente nach dem Wert des Optionskontrakts bemisst. Ein derartiger Vertrag stellt auch dann einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar, wenn die zugrunde liegende Variable der Kurs der eigenen Anteile des Unternehmens und nicht das Gold ist. Auch ein Vertrag, der einen Ausgleich durch eine bestimmte Anzahl eigener Anteile des Unternehmens vorsieht, die jedoch mit unterschiedlichen Rechten ausgestattet werden, so dass der Erfüllungsbetrag einem festen Betrag oder einem auf Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen basierenden Betrag entspricht, ist als finanzieller Vermögenswert bzw. als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

Bedingte Erfüllungsvereinbarungen (Paragraph 25)

AG28. Ist ein Teil einer bedingten Erfüllungsvereinbarung, der einen Ausgleich in bar oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Art der Erfüllung) erforderlich machen könnte, nicht echt, so hat die Erfüllungsvereinbarung gemäß Paragraph 25 keinen Einfluss auf die Klassifizierung eines Finanzinstruments. Dementsprechend ist ein Vertrag, der nur dann in bar oder durch eine variable Anzahl eigener Anteile zu erfüllen ist, wenn ein extrem seltenes, äußert ungewöhnliches und sehr unwahrscheinliches Ereignis eintritt, als Eigenkapitalinstrument zu klassifizieren. Ähnliches gilt für Verträge, deren Erfüllung durch eine feste Anzahl eigener Anteile des Unternehmens unter Umständen, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, vertraglich ausgeschlossen wird, die jedoch als Eigenkapitalinstrument einzustufen sind, wenn die Wahrscheinlichkeit des Eintretens dieser Umstände nicht echt ist.

Behandlung im Konzernabschluss

AG29. Im Konzernabschluss weist ein Unternehmen die Minderheitsanteile – also die Anteile Dritter am Eigenkapital und Periodenergebnis seiner Tochterunternehmen – gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* und IAS 27 *Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* aus. Bei der Klassifizierung eines Finanzinstruments (oder eines Bestandteils davon) im Konzernabschluss bestimmt ein Unternehmen anhand aller zwischen den Konzernmitgliedern und den Inhabern des Instruments vereinbarten Vertragsbedingungen, ob der Konzern als Ganzes in Bezug auf das Instrument zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten oder zu einer anderen Art der Erfüllung verpflichtet ist, die zu einer Klassifizierung als Verbindlichkeit führt. Wenn ein Tochterunternehmen in einem Konzern ein

▼M4

Finanzinstrument emittiert und ein Mutterunternehmen oder ein anderes Konzernunternehmen mit den Inhabern des Instruments direkt zusätzliche Vertragsbedingungen (beispielsweise eine Garantie) vereinbart, liegen die Ausschüttungen oder der Rückkauf möglicherweise nicht mehr im Ermessensspielraum des Konzerns. Auch wenn eine Klassifizierung des Instruments unter Ausklammerung dieser zusätzlichen Bedingungen im Einzelabschluss des Tochterunternehmens angemessen sein kann, ist die Auswirkung anderer Vereinbarungen zwischen den Konzernmitgliedern und den Inhabern des Instruments zu berücksichtigen, um zu gewährleisten, dass der Konzernabschluss die vom Konzern als Ganzen eingegangenen Verträge und Transaktionen widerspiegelt. Soweit eine derartige Verpflichtung oder Erfüllungsvereinbarung besteht, ist das Instrument (oder dessen Bestandteil, auf den sich die Verpflichtung bezieht) im Konzernabschluss als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraphen 28-32)

AG30. Paragraph 28 bezieht sich nur auf die Emittenten von nicht derivativen zusammengesetzten Finanzinstrumenten. In Paragraph 28 werden zusammengesetzte Finanzinstrumente nicht aus Sicht der Inhaber behandelt. Die Trennung eingebetteter Derivate aus Sicht der Inhaber von zusammengesetzten Finanzinstrumenten, die sowohl Fremd- als auch Eigenkapitalmerkmale aufweisen, ist in IAS 39 geregelt.

AG31. Eine typische Art von zusammengesetzten Finanzinstrumenten ist ein Schuldinstrument, das eine Tauschoption wie beispielsweise in Stammaktien des Emittenten wandelbare Anleihen beinhaltet und keine anderen eingebetteten derivativen Ausstattungsmerkmale aufweist. Paragraph 28 verlangt vom Emittenten eines solchen Finanzinstruments, die Schuldkomponente und die Eigenkapitalkomponente in der Bilanz wie folgt getrennt auszuweisen:

(a) Die Verpflichtung des Emittenten zu regelmäßigen Zins- und Kapitalzahlungen stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar, die solange besteht, wie das Instrument nicht gewandelt wird. Beim erstmaligen Ansatz entspricht der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente dem Barwert der vertraglich festgelegten künftigen Cashflows, die zum marktgängigen Zinssatz abgezinst werden, der zu diesem Zeitpunkt für Finanzinstrumente gültig ist, die einen vergleichbaren Kreditstatus haben und die bei gleichen Bedingungen zu im Wesentlichen den gleichen Cashflows führen, bei denen aber keine Tauschoption vorliegt.

(b) Das Eigenkapitalinstrument besteht in der darin enthaltenen Option auf Wandlung der Verbindlichkeit in Eigenkapital des Emittenten. Der beizulegende Zeitwert der Option umfasst ihren Zeitwert und gegebenenfalls ihren inneren Wert. Diese Option hat beim erstmaligen Ansatz auch dann einen Wert, wenn sie aus dem Geld ist.

AG32. Bei Wandlung eines wandelbaren Instruments zum Fälligkeitstermin wird die Schuldkomponente ausgebucht und im Eigenkapital erfasst. Die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente wird weiterhin als Eigenkapital geführt (kann jedoch von einem Eigenkapitalposten in einen anderen umgebucht werden). Bei der Umwandlung zum Fälligkeitstermin entsteht kein Gewinn oder Verlust.

AG33. Wird ein wandelbares Instrument durch frühzeitige Rücknahme oder frühzeitigen Rückkauf, bei dem die ursprünglichen Wandlungsrechte unverändert bestehen bleiben, vor seiner Fälligkeit getilgt, werden das entrichtete Entgelt und alle Transaktionskosten für den Rückkauf oder die Rücknahme zum Zeitpunkt der Transaktion den Schuld- und Eigenkapitalkomponenten des Instruments zugeordnet. Die Methode zur Verteilung der entrichteten Entgelte und Transaktionskosten auf die beiden Komponenten muss mit der identisch sein, die bei der ursprünglichen Verteilung der vom Unternehmen bei der Emission des wandelbaren Instruments vereinnahmten Erlöse gemäß den Paragraphen 28-32 angewendet wurde.

AG34. Nach der Verteilung des Entgelts sind alle daraus resultierenden Gewinne oder Verluste nach den maßgeblichen Bilanzierungsgrundsätzen für die jeweilige Komponente zu behandeln:

(a) der Gewinn oder Verlust, der sich auf die Schuldkomponente bezieht, wird im Ergebnis erfasst;

und

▼M4

(b) der Betrag des Entgelts, der sich auf die Eigenkapitalkomponente bezieht, wird im Eigenkapital erfasst.

AG35. Ein Unternehmen kann die Bedingungen eines wandelbaren Instruments ändern, um eine frühzeitige Wandlung herbeizuführen, beispielsweise durch das Angebot eines günstigeren Umtauschverhältnisses oder die Zahlung einer zusätzlichen Gegenleistung bei Wandlung vor einem festgesetzten Termin. Die Differenz, die zum Zeitpunkt der Änderung der Bedingungen zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung, die der Inhaber bei Wandlung des Instruments gemäß den geänderten Bedingungen erhält, und dem beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung, die der Inhaber gemäß den ursprünglichen Bedingungen erhalten hätte, besteht, werden im Ergebnis als Aufwand erfasst.

Eigene Anteile (Paragraphen 33 und 34)

AG36. Die eigenen Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens werden unabhängig vom Grund ihres Rückkaufs nicht als finanzieller Vermögenswert angesetzt. Paragraph 33 schreibt vor, dass zurückerworbene Eigenkapitalinstrumente vom Eigenkapital abzuziehen sind. Hält ein Unternehmen dagegen eigene Eigenkapitalinstrumente im Namen Dritter, wie dies etwa bei einer Finanzinstitution der Fall ist, die Eigenkapitalinstrumente im Namen eines Kunden hält, liegt ein Vermittlungsgeschäft vor, so dass diese Bestände nicht in die Bilanz des Unternehmens einfließen.

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne (Paragraphen 35-41)

AG37. Das folgende Beispiel veranschaulicht die Anwendung des Paragraphen 35 auf ein zusammengesetztes Finanzinstrument. Es wird von der Annahme ausgegangen, dass eine nicht kumulative Vorzugsaktie in fünf Jahren gegen flüssige Mittel rückgabepflichtig ist, die Zahlung von Dividenden vor dem Rückkauftermin jedoch im Ermessenspielraum des Unternehmens liegt. Ein solches Instrument ist ein zusammengesetztes Finanzinstrument, dessen Schuldkomponente dem Barwert des Rückkaufbetrags entspricht. Die Abwicklung der Diskontierung dieser Komponente wird im Ergebnis erfasst und als Zinsaufwendungen klassifiziert. Alle gezahlten Dividenden beziehen sich auf die Eigenkapitalkomponente und werden dementsprechend als Ergebnisausschüttung erfasst. Eine ähnliche Bilanzierungsweise fände auch dann Anwendung, wenn der Rückkauf nicht obligatorisch, sondern auf Wunsch des Inhabers erfolgte oder die Verpflichtung bestünde, den Anteil in eine variable Anzahl von Stammaktien umzuwandeln, deren Höhe einem festen Betrag oder einem von Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen (beispielsweise einer Ware) abhängigen Betrag entspricht. Werden dem Rückkaufbetrag jedoch noch nicht gezahlte Dividenden hinzugefügt, stellt das gesamte Instrument eine Verbindlichkeit dar. In diesem Fall sind alle Dividenden als Zinsaufwendungen zu klassifizieren.

Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (Paragraphen 42-50)

AG38. Zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten muss ein Unternehmen zum gegenwärtigen Zeitpunkt einen Rechtsanspruch haben, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen. Ein Unternehmen kann über ein bedingtes Recht auf Verrechnung erfasster Beträge verfügen, wie dies beispielsweise bei Globalverrechnungsverträgen oder einigen Arten von Schulden ohne Rückgriffsanspruch der Fall ist, jedoch sind solche Rechte nur beim Eintreten eines künftigen Ereignisses, in der Regel eines Verzugs der Vertragspartei, durchsetzbar. Eine derartige Vereinbarung erfüllt daher nicht die Voraussetzungen für eine Saldierung.

AG39. Der Standard stellt keine spezielle Behandlung für so genannte „synthetische Finanzinstrumente“ bereit, worunter Gruppen von einzelnen Finanzinstrumenten zu verstehen sind, die erworben und gehalten werden, um die Eigenschaften eines anderen Finanzinstruments nachzuahmen. Eine variabel verzinsliche langfristige Anleihe, die mit einem Zinsswap kombiniert wird, der den Erhalt von variablen Zahlungen und die Durchführung fester Zahlungen beinhaltet, synthetisiert beispielsweise eine festverzinsliche langfristige Anleihe. Jedes der einzelnen Finanzinstrumente eines „synthetischen Finanzinstruments“ stellt ein vertragliches Recht bzw. eine vertragliche Verpflichtung mit eigenen Laufzeiten und Vertragsbedingungen dar, so dass jedes Instrument für sich übertragen oder verrechnet werden kann. Jedes Finanzinstrument ist Risiken ausgesetzt, die von denen verschieden sein

▼M4

können, denen die anderen Finanzinstrumente unterliegen. Wenn das eine Finanzinstrument eines „synthetischen Finanzinstruments“ ein Vermögenswert und das andere eine Schuld ist, werden diese dementsprechend nur dann auf Nettobasis in der Unternehmensbilanz saldiert und ausgewiesen, wenn sie die Saldierungskriterien in Paragraph 42 erfüllen. Es sind Angaben über die wesentlichen Vertragsbedingungen jedes einzelnen Finanzinstruments zu machen, wobei das Unternehmen zusätzlich die Art der Beziehung zwischen den einzelnen Instrumenten angeben kann (siehe Paragraph 65).

Angaben

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (Paragraph 94(f))

▼M9

AG40. Stuft ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit oder einen Kredit oder eine Forderung (oder eine Gruppe von Krediten oder Forderungen) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertetes Finanzinstrument ein, muss es die Höhe der Änderung im beizulegenden Zeitwert des Finanzinstruments angeben, die auf Änderungen des Ausfallrisikos zurückzuführen ist. Dieser Betrag ist, sofern er durch eine alternative Methode nicht getreuer dargestellt wird, als Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Finanzinstruments anzugeben, die nicht auf Änderungen der Marktbedingungen zurückzuführen ist, die ein Marktrisiko bewirken. Zu den Änderungen der Marktbedingungen, die ein Marktrisiko bewirken, gehören Änderungen eines Referenzzinssatzes, Rohstoffpreises, Wechselkurses oder Preis- oder Zinsindexes. Bei Verträgen, die ein auf Anteilseinheiten lautendes Recht beinhalten, umfassen Änderungen der Marktbedingungen auch Änderungen in der Wertentwicklung eines internen oder externen Anlagefonds. Bestehen die einzigen relevanten Änderungen der Marktbedingungen bei einer finanziellen Verbindlichkeit in Änderungen eines beobachtbaren (Referenz-)Zinssatzes, kann dieser Betrag wie folgt geschätzt werden:

(a) Zunächst berechnet das Unternehmen anhand des beobachtbaren Marktpreises der Verbindlichkeit deren interne Rendite zu Beginn der Berichtsperiode sowie die vertraglichen Cashflows der Verbindlichkeit zu Beginn der Berichtsperiode. Von dieser Rendite wird der beobachtbare (Referenz-)Zinssatz zu Beginn der Berichtsperiode abgezogen, um den instrumentspezifischen Bestandteil der internen Rendite zu ermitteln.

(b) Als nächstes berechnet das Unternehmen den Barwert der mit der Verbindlichkeit verbundenen Cashflows anhand der vertraglichen Cashflows der Verbindlichkeit zu Beginn der Berichtsperiode und eines Abzinsungssatzes, welcher der Summe aus dem beobachtbaren (Referenz-)Zinssatz am Ende der Berichtsperiode und dem unter a) ermittelten instrumentspezifischen Bestandteil der internen Rendite zu Beginn der Berichtsperiode entspricht.

(c) Der unter b) ermittelte Betrag wird anschließend um alle flüssigen Mittel angepasst, die während der Berichtsperiode für die Verbindlichkeit gezahlt oder erhalten wurden, und um die Zunahme des beizulegenden Zeitwertes erhöht, die dadurch entsteht, dass die vertraglichen Cashflows eine Periode näher an ihren Fälligkeitstermin gerückt sind.

(d) Die Differenz zwischen dem beobachtbaren Marktpreis der Verbindlichkeit am Ende der Berichtsperiode und dem unter c) ermittelten Betrag entspricht dem beizulegenden Zeitwert, der nicht auf Änderungen des beobachtbaren (Referenz-)Zinssatzes zurückzuführen ist. Dies ist der anzugebende Betrag.

Das obige Beispiel beruht auf der Annahme, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwertes, die nicht auf Änderungen des Ausfallrisikos des Instruments oder Zinsänderungen zurückzuführen sind, unerheblich sind. Enthielte das Finanzinstrument im obigen Beispiel ein eingebettetes Derivat, würde die Änderung des beizulegenden Zeitwertes dieses eingebetteten Derivats bei der Ermittlung des Betrags in Paragraph 94h)i) unberücksichtigt bleiben.

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 33

Ergebnis je Aktie

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-4
Definitionen	5-8
Bewertung	9-63
Unverwässertes Ergebnis je Aktie	9-29
Ergebnis	12-18
Aktien	19-29
Verwässertes Ergebnis je Aktie	30-63
Ergebnis	33-35
Aktien	36-40
Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten	41-63
Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente	45-48
Wandelbare Instrumente	49-51
Bedingt emissionsfähige Aktien	52-57
Verträge, die in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können	58-61
Gekaufte Optionen	62
Geschriebene Verkaufsoptionen	63
Rückwirkende Anpassungen	64-65
Ausweis	66-69
Angaben	70-73
Zeitpunkt des Inkrafttretens	74
Rücknahme anderer Verlautbarungen	75-76

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 33 (1997) *Ergebnis je Aktie* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Das Ziel dieses Standards ist die Entwicklung von Leitlinien für die Ermittlung und Darstellung des Ergebnisses je Aktie, um den Vergleich der Ertragskraft zwischen unterschiedlichen Unternehmen für die gleiche Berichtsperiode und unterschiedlichen Berichtsperioden für das gleiche Unternehmen zu verbessern. Trotz der eingeschränkten Aussagefähigkeit der Daten zum Ergebnis je Aktie aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei der Ermittlung des „Ergebnisses“ verbessert ein auf einheitliche Weise festgelegter Nenner die Finanzberichterstattung. Das Hauptaugenmerk dieses Standards liegt auf der Bestimmung des Nenners bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist von Unternehmen, deren Stammaktien oder potenzielle Stammaktien öffentlich gehandelt werden, und von Unternehmen, die die Ausgabe von Stammaktien oder potenziellen Stammaktien an einer Wertpapierbörse in die Wege geleitet haben, anzuwenden.***

3. ***Ein Unternehmen, das das Ergebnis je Aktie angibt, hat dieses in Übereinstimmung mit diesem Standard zu ermitteln und anzugeben.***

4. ***Wenn ein Unternehmen sowohl Konzernabschlüsse als auch separate Einzelabschlüsse aufstellt, die in Übereinstimmung mit IAS 27*** **Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS** ***erstellt wurden,***

▼M5

sind die in diesem Standard geforderten Angaben lediglich auf der Grundlage der konsolidierten Informationen zu machen. Ein Unternehmen, das sich zur Angabe des Ergebnisses je Aktie auf der Grundlage seines separaten Abschlusses entscheidet, hat die entsprechenden Informationen zum Ergebnis je Aktie ausschließlich in der Gewinn- und Verlustrechnung des separaten Abschlusses anzugeben. Ein Unternehmen darf diese Informationen zum Ergebnis je Aktie nicht im Konzernabschluss angeben.

DEFINITIONEN

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

Unter Verwässerungsschutz versteht man eine Erhöhung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Reduzierung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass wandelbare Instrumente umgewandelt, Optionen oder Optionsscheine ausgeübt oder Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen ausgegeben werden.

Eine Übereinkunft zur Ausgabe bedingt emissionsfähiger Aktien ist eine Vereinbarung zur Ausgabe von Aktien, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt wurden.

Bedingt emissionsfähige Aktien umfassen Stammaktien, die gegen eine geringe oder gar keine Zahlung oder andere Gegenleistung ausgegeben werden, sofern bestimmte Voraussetzungen einer Übereinkunft zur Emission bedingten Kapitals erfüllt sind.

Eine Verwässerung ist eine Reduzierung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Erhöhung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass bei wandelbaren Instrumenten eine Wandlung stattfindet, dass Optionen oder Optionsscheine ausgeübt, oder dass Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen emittiert werden.

Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente sind Finanzinstrumente, die ihrem Inhaber ein Recht zum Kauf von Stammaktien zusichern.

Eine Stammaktie ist ein Eigenkapitalinstrument, das allen anderen Arten von Eigenkapitalinstrumenten nachgeordnet ist.

Eine potenzielle Stammaktie ist ein Finanzinstrument oder sonstiger Vertrag, das bzw. der dem Inhaber ein Anrecht auf Stammaktien verbriefen kann.

Verkaufsoptionen auf Stammaktien sind Verträge, die es dem Inhaber ermöglichen, Stammaktien zu einem bestimmten Kurs über einen bestimmten Zeitraum zu verkaufen.

6. Stammaktien erhalten erst einen Anteil am Periodenergebnis, nachdem andere Aktienarten, wie etwa Vorzugsaktien, bedient wurden. Ein Unternehmen kann unterschiedliche Arten von Stammaktien emittieren. Stammaktien der gleichen Art haben das gleiche Anrecht auf den Bezug von Dividenden.

7. Beispiele für potenzielle Stammaktien sind:

   (a) finanzielle Schulden oder Eigenkapitalinstrumente, einschließlich Vorzugsaktien, die in Stammaktien umgewandelt werden können;

   (b) Optionen und Optionsscheine;

   (c) Aktien, die bei Erfüllung vertraglicher Bedingungen, wie etwa dem Erwerb eines Unternehmens oder anderer Vermögenswerte, ausgegeben werden.

8. In IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* abgegrenzte Begriffe werden in diesem Standard mit der in Paragraph 11 von IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet, sofern nichts Anderes angegeben ist. IAS 32 definiert die Begriffe Finanzinstrument, finanzieller Vermögenswert, finanzielle Schuld, Eigenkapitalinstrument und beizulegender Zeitwert und liefertHinweise zur Anwendung dieser Definitionen.

BEWERTUNG

Unverwässertes Ergebnis je Aktie

9. ***Ein Unternehmen hat die Beträge des unverwässerten Ergebnisses je Aktie für das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis zu ermitteln; sofern ein entsprechender***

▼M5

Ausweis erfolgt, ist auch das diesen Stammaktionären zurechenbare Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen.

10. ***Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ist mittels Division des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zustehenden Periodenergebnisses (Zähler) durch die gewichtete durchschnittliche Anzahl der innerhalb der Berichtsperiode im Umlauf gewesenen Stammaktien (Nenner) zu ermitteln.***

11. Die Angabe von Informationen zum unverwässerten Ergebnis je Aktie dient dem Zweck, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie eines Mutterunternehmens an der Ertragskraft des Unternehmens während des Berichtszeitraums bereitzustellen.

Ergebnis

12. ***Zur Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie verstehen sich die Beträge, die den Stammaktionären des Mutterunternehmens zugerechnet werden können im Hinblick auf:***

    (a) das Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft, das auf das Mutterunternehmen entfällt;

    und

    (b) das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Periodenergebnis

    als die Beträge in (a) und (b), bereinigt um die Nachsteuerbeträge von Vorzugsdividenden, Differenzen bei Erfüllung von Vorzugsaktien sowie ähnlichen Auswirkungen aus der Klassifizierung von Vorzugsaktien als Eigenkapital.

13. Alle Ertrags- und Aufwandsposten, die Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnen sind und in einer Periode erfasst werden, darunter auch Steueraufwendungen und als Verbindlichkeiten klassifizierte Dividenden auf Vorzugsaktien, sind bei der Ermittlung des Periodenergebnisses, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnen ist, zu berücksichtigen (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*).

14. Der vom Periodenergebnis abziehbare Nachsteuerbetrag von Vorzugsdividenden ist:

    (a) der Nachsteuerbetrag jedweder für diese Periode beschlossener Vorzugsdividenden auf nicht kumulierende Vorzugsaktien

        sowie

    (b) der Nachsteuerbetrag der für kumulierende Vorzugsaktien in dieser Periode benötigten Vorzugsdividenden, unabhängig davon, ob die Dividenden beschlossen wurden oder nicht. Der Betrag der für diese Periode beschlossenen Vorzugsdividenden beinhaltet nicht den Betrag von Vorzugsdividenden auf kumulierende Vorzugsaktien, die während dieser Periode für frühere Perioden gezahlt oder beschlossen wurden.

15. Vorzugsaktien, die mit einer niedrigen Ausgangsdividende ausgestattet sind, um einem Unternehmen einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass es die Vorzugsaktien mit einem Abschlag verkauft hat, bzw. mit einer höheren Dividende in späteren Perioden, um den Investoren einen Ausgleich dafür zu bieten, dass sie die Vorzugsaktien mit einem Aufschlag erwerben, werden auch als Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung bezeichnet. Jeder Ausgabeabschlag bzw. -aufschlag bei Erstemission von Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung wird unter Anwendung der Effektivzinsmethode den Gewinnrücklagen zugeführt und zur Ermittlung des Ergebnisses je Aktie als Vorzugsdividende behandelt.

16. Vorzugsaktien können möglicherweise unter Abgabe eines Angebots seitens des Unternehmens an die Besitzer zurückgekauft werden. Der Betrag, um den der beizulegende Zeitwert des an die Vorzugsaktionäre gezahlten Entgelts den Buchwert der Vorzugsaktien übersteigt, stellt für die Vorzugsaktionäre eine Rendite und für das Unternehmen eine Belastung seiner Gewinnrücklagen dar. Dieser Betrag wird bei der Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses abgezogen.

17. Ein Unternehmen kann eine vorgezogene Umwandlung von wandelbaren Vorzugsaktien herbeiführen, indem es die ursprünglichen Umwandlungsbedingungen vorteilhaft abändert oder aber ein zusätzliches Entgelt zahlt. Der Betrag, um den der beizulegende Zeitwert der Stammaktien bzw. des sonstigen gezahlten Entgelts den beizulegenden Zeitwert der unter den ursprünglichen Umwandlungsbedingungen auszugebenden Stammaktien übersteigt, stellt eine Rendite für die Vorzugsaktionäre dar und wird bei

▼M5

der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses abgezogen.

18. Jedweder Betrag, um den der Buchwert der Vorzugsaktien den beizulegenden Zeitwert des Entgelts zur Erfüllung der Kaufpreisforderung übersteigt, wird bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses hinzugezählt.

Aktien

19. ***Bei der Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie entspricht die Anzahl der Stammaktien der gewichteten durchschnittlichen Anzahl der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien.***

20. Die Verwendung der gewichteten durchschnittlichen Anzahl der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien trägt dem Umstand Rechnung, dass das gezeichnete Kapital während der Periode Schwankungen infolge einer größeren oder geringeren Anzahl der zu einem Zeitpunkt im Umlauf gewesenen Stammaktien unterlegen haben kann. Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der Stammaktien, die während der Periode im Umlauf sind, ist die Anzahl an Stammaktien, die am Anfang der Periode im Umlauf waren, bereinigt um die Anzahl an Stammaktien, die während der Periode zurückgekauft oder ausgegeben wurden, multipliziert mit einem Zeitgewichtungsfaktor. Der Zeitgewichtungsfaktor ist das Verhältnis zwischen der Anzahl von Tagen, während der sich die betreffenden Aktien im Umlauf befanden, und der Gesamtzahl von Tagen der Periode. Die Verwendung eines angemessenen Näherungswertes für den gewichteten Durchschnitt ist in vielen Fällen ausreichend.

21. Normalerweise werden die Aktien zu dem Zeitpunkt in die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Aktien aufgenommen, zu dem die Gegenleistung fällig ist (generell handelt es sich dabei um Tag der Emission), beispielsweise werden:

(a) Stammaktien, die gegen Barzahlung ausgegeben wurden, dann einbezogen, wenn die Geldzahlung eingefordert werden kann;

(b) Stammaktien, die gegen die freiwillige Wiederanlage von Dividenden auf Stamm- oder Vorzugsaktien ausgegeben wurden, einbezogen, wenn die Dividenden wiederangelegt sind;

(c) Stammaktien, die in Folge einer Umwandlung eines Schuldinstruments in Stammaktien ausgegeben wurden, mit dem Tage des Fortfalls der Verzinsung einbezogen;

(d) Stammaktien, die anstelle von Zinsen oder Kapital auf andere Finanzinstrumente ausgegeben wurden, mit dem Tage des Fortfalls der Verzinsung einbezogen;

(e) Stammaktien, die im Austausch für die Erfüllung einer Schuld des Unternehmens ausgegeben wurden, mit dem Erfüllungstag einbezogen;

(f) Stammaktien, die als Entgelt für den Erwerb eines Vermögenswertes anstelle von liquiden Mitteln ausgegeben wurden, zum Datum der Erfassung des entsprechenden Erwerbs erfasst;

und

(g) Stammaktien, die für die Erbringung von Dienstleistungen an das Unternehmen ausgegeben wurden, mit Erbringung der Dienstleistungen einbezogen.

Der Zeitpunkt der Einbeziehung von Stammaktien ergibt sich aus den Bedingungen ihrer Emission. Der wirtschaftliche Gehalt eines jeden im Zusammenhang mit der Emission stehenden Vertrages ist sorgfältig zu prüfen.

22. Stammaktien, die als Teil des Kaufpreises bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbs ausgegeben wurden, sind zum Erwerbszeitpunkt in die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Aktien einzubeziehen. Dieses ist damit zu begründen, dass der Erwerber die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt in seine Gewinn- und Verlustrechnung mit einbezieht. Stammaktien, die bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form einer Interessenzusammenführung ausgegeben wurden, sind für alle dargestellten Perioden in die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Aktien einzubeziehen. Der Grund dafür ist, dass die Abschlüsse des zusammengeschlossenen Unternehmens so aufgestellt werden, als hätte der Unternehmenszusammenschluss schon immer bestanden. Daher ergibt sich die Anzahl der Stammaktien, die zur Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form einer Interessenzusammenführung herangezogen werden, als Summe der

▼M5

gewichteten durchschnittlichen Anzahl an Aktien der zusammengeschlossenen Unternehmen, bereinigt um die entsprechenden Aktien des Unternehmens, dessen Aktien sich nach dem Zusammenschluss im Umlauf befinden.

23. Stammaktien, die aufgrund der Umwandlung eines wandlungspflichtigen Instruments ausgegeben werden, sind bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie ab dem Datum des Vertragsabschlusses mit einzubeziehen.

24. Bedingt emissionsfähige Aktien werden als im Umlauf befindlich behandelt und bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie erst ab dem Datum mit einbezogen, zu dem alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind (d.h. die Ereignisse sind eingetreten). Aktien, die ausschließlich nach einem Ablauf einer Zeitspanne emissionsfähig sind, gelten nicht als bedingt emissionsfähige Aktien, da der Zeitablauf ein sicheres Ereignis ist.

25. Im Umlauf befindliche Stammaktien, die nur unter gewissen Bedingungen zurückgegeben werden können (also dem Vorbehalt des Rückrufes unterliegen), gelten nicht als im Umlauf befindlich und werden von der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie bis zu dem Datum ausgenommen, zu dem der Vorbehalt des Rückrufs nicht mehr gilt.

26. ***Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der während der Periode und allen übrigen dargestellten Perioden im Umlauf befindlichen Stammaktien ist mit Ausnahme der Umwandlung potenzieller Stammaktien um Sachverhalte zu bereinigen, welche die Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien verändert haben, ohne dass eine entsprechende Änderung der Ressourcen damit verbunden gewesen wäre.***

27. Stammaktien können emittiert oder die Anzahl der im Umlauf befindlichen Aktien verringert werden, ohne dass es zu einer entsprechenden Änderung der Ressourcen kommt. Dazu zählen folgende Beispiele:

(a) eine Kapitalisierung oder Ausgabe von Gratisaktien (auch als Dividende in Form von Aktien bezeichnet);

(b) ein Gratiselement an jeder anderen Emission, beispielsweise ein Gratiselement an einer Ausgabe von Bezugsrechten an die bestehenden Aktionäre;

(c) eine Neustückelung von Aktien;

und

(d) eine Umkehrung einer Neustückelung von Aktien (Aktienkonsolidierung).

28. Bei einer Kapitalisierung, einer Ausgabe von Gratisaktien oder einer Neustückelung von Aktien werden Stammaktien an die bestehenden Aktionäre ohne zusätzliche Gegenleistung ausgegeben. Folglich erhöht sich die Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien, ohne dass es zu einer Erhöhung der Ressourcen kommt. Die Anzahl der vor dem Eintritt des Ereignisses im Umlauf befindlichen Stammaktien wird um die anteilige Veränderung der Anzahl umlaufender Stammaktien derart berichtigt, als wäre das Ereignis zu Beginn der ersten dargestellten Periode eingetreten. Beispielsweise wird bei einer zwei-zu-eins-Ausgabe von Gratisaktien die Anzahl der vor der Emission im Umlauf befindlichen Stammaktien mit dem Faktor 3 multipliziert, um die neue Gesamtanzahl an Stammaktien zu ermitteln, bzw. mit dem Faktor 2, um die Anzahl der zusätzlichen Stammaktien zu erhalten.

29. In der Regel verringert eine Konsolidierung von Stammaktien die Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien, ohne dass es zu einer entsprechenden Verringerung der Ressourcen kommt. Falls jedoch ein Aktienrückkauf zum beizulegenden Zeitwert stattfindet, handelt es sich bei der Verringerung der Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien um das Ergebnis einer entsprechenden Abnahme an Ressourcen. Ein Beispiel wäre eine Aktienkonsolidierung in Verbindung mit einer Sonderdividende. Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien ist für die Periode, in welcher der Zusammenschluss eintritt, um die verringerte Anzahl von Stammaktien ab dem Datum zu bereinigen, zu dem die Sonderdividende erfasst wird.

Verwässertes Ergebnis je Aktie

30. ***Ein Unternehmen hat die verwässerten Ergebnisse je Aktie für das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis zu ermitteln; sofern ein entsprechender Ausweis erfolgt, ist auch das jenen Stammaktionären zurechenbare Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen.***

▼M5

31. ***Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis sowie die gewichtete durchschnittliche Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien um alle Verwässerungseffekte potenzieller Stammaktien zu bereinigen.***

32. Die Zielsetzung beim verwässerten Ergebnis je Aktie stimmt mit der beim unverwässerten Ergebnis je Aktie überein – nämlich, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie an der Ertragskraft eines Unternehmens zu schaffen – und gleichzeitig alle während der Periode im Umlauf befindlichen potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten zu berücksichtigen. In der Folge wird:

(a) das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis um die Nachsteuerbeträge der in der Periode erfassten Dividenden und Zinsen für potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten erhöht und um jegliche sonstige Änderungen im Ertrag oder Aufwand berichtigt, die sich aus der Umwandlung der potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten ergeben würden,

sowie

(b) die gewichtete durchschnittliche Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien um die gewichtete durchschnittliche Anzahl der zusätzlichen Stammaktien erhöht, welche sich unter der Annahme einer Umwandlung aller potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten im Umlauf befunden hätten.

Ergebnis

33. ***Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare, gemäß Paragraph 12 ermittelte Periodenergebnis um die Nachsteuerwirkungen folgender Posten zu bereinigen:***

(a) alle Dividenden oder sonstige Posten im Zusammenhang mit potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten, die zur Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren, gemäß Paragraph 12 ermittelte, Periodenergebnis abgezogen wurden;

(b) in der Periode erfasste Zinsen im Zusammenhang mit potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten;

und

(c) alle sonstigen Änderungen im Ertrag oder Aufwand, die sich aus der Umwandlung der potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten ergeben würden.

34. Nach der Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien fallen die in Paragraph 33(a)-(c) genannten Sachverhalte nicht mehr an. Stattdessen sind die neuen Stammaktien zur Beteiligung am Periodenergebnis berechtigt, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zusteht. Somit wird das Periodenergebnis, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zusteht und gemäß Paragraph 12 ermittelt wird, um die in Paragraph 33(a)-(c) genannten Sachverhalte sowie die zugehörigen Steuern bereinigt. Die mit den potenziellen Stammaktien verbundenen Aufwendungen beinhalten die unter Anwendung der Effektivzinsmethode behandelten Transaktionskosten und Disagien (s. Paragraph 9 von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung).

35. Aus der Umwandlung potenzieller Stammaktien können sich Folgeänderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen ergeben. Beispielsweise kann die Verringerung der Zinsaufwendungen für die potenziellen Stammaktien und die daraus folgende Erhöhung resp. Reduzierung des Periodenergebnisses eine Erhöhung des Aufwandes für einen freiwilligen Gewinnbeteiligungsplan für Arbeitnehmer zur Folge haben. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis um alle derartigen Folgeänderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen bereinigt.

Aktien

36. ***Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie entspricht die Anzahl der Stammaktien der gewichteten durchschnittlichen Anzahl an gemäß den Paragraphen 19 und 26 berechneten Stammaktien zuzüglich der gewichteten durchschnittlichen Anzahl an Stammaktien, welche nach der Umwandlung aller potenzieller Stammaktien mit Verwässerungseffekten in Stammaktien ausgegeben würden. Die Umwandlung von***

▼M5

potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten in Stammaktien gilt mit dem Beginn der Periode als erfolgt oder, falls dieses Datum auf einen späteren Tag fällt, mit dem Tag, an dem die potenziellen Stammaktien emittiert wurden.

37. Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten sind unabhängig für jede dargestellte Periode zu ermitteln. Die Anzahl potenzieller Stammaktien mit Verwässerungseffekten, die in den Zeitraum vom Jahresbeginn bis zum Stichtag einbezogen werden, ist kein gewichteter Durchschnitt der in jeder Zwischenberechnung enthaltenen potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten.

38. Potenzielle Stammaktien werden für die Periode gewichtet, in der sie im Umlauf sind. Potenzielle Stammaktien, die während der Periode gelöscht wurden oder verfallen sind, werden bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nur für den Teil der Periode berücksichtigt, in dem sie im Umlauf waren. Potenzielle Stammaktien, die während der Periode in Stammaktien umgewandelt werden, werden bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie vom Periodenbeginn bis zum Datum der Umwandlung berücksichtigt. Vom Zeitpunkt der Umwandlung an werden die daraus resultierenden Stammaktien sowohl in das unverwässerte als auch in das verwässerte Ergebnis je Aktie einbezogen.

39. Die Bestimmung der Anzahl der bei der Umwandlung potenzieller Stammaktien mit Verwässerungseffekten auszugebenden Stammaktien erfolgt zu den für die potenziellen Stammaktien gültigen Bedingungen. Sofern mehr als eine Grundlage für die Umwandlung besteht, wird bei der Berechnung das vorteilhafteste Umwandlungsverhältnis oder der günstigste Ausübungskurs aus Sicht des Inhabers der potenziellen Stammaktien zu Grunde gelegt.

40. Ein Tochterunternehmen, Joint Venture oder assoziiertes Unternehmen kann an alle Parteien mit Ausnahme des Mutterunternehmens, des Gesellschafters oder Anlegers potenzielle Stammaktien ausgeben, welche entweder in Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Ventures oder assoziierten Unternehmens oder in Stammaktien des Mutterunternehmens, des Gesellschafters oder Anlegers (des berichtenden Unternehmens) wandelbar sind. Haben diese potenziellen Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Ventures oder assoziierten Unternehmens einen Verwässerungseffekt auf das unverwässerte Ergebnis je Aktie des berichtenden Unternehmens, sind sie bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einzubeziehen.

Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten

41. ***Potenzielle Stammaktien sind ausschließlich dann als verwässernd zu betrachten, wenn ihre Umwandlung in Stammaktien das Ergebnis je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft kürzen bzw. den Periodenverlust je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft erhöhen würde.***

42. Ein Unternehmen verwendet das Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft, das auf das Mutterunternehmen entfällt, als Kontrollgröße um festzustellen, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung oder ein Verwässerungsschutz vorliegt. Das dem Mutterunternehmen zurechenbare Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft wird gemäß Paragraph 12 bereinigt und schließt dabei Posten aus der Aufgabe von Geschäftsbereichen aus.

43. Bei potenziellen Stammaktien liegt ein Verwässerungsschutz vor, wenn ihre Umwandlung in Stammaktien das Ergebnis je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft erhöhen bzw. den Verlust je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft reduzieren würde. Die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie erfolgt nicht unter der Annahme einer Umwandlung, Ausübung oder weiteren Emission von potenziellen Stammaktien, bei denen ein Verwässerungsschutz in Bezug auf das Ergebnis je Aktie vorliegen würde.

44. Bei der Beurteilung, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung oder aber ein Verwässerungsschutz vorliegt, sind alle Emissionen oder Emissionsfolgen potenzieller Stammaktien getrennt statt in Summe zu betrachten. Die Reihenfolge, in der potenzielle Stammaktien beurteilt werden, kann einen Einfluss auf die Beurteilung haben, ob sie zu einer Verwässerung beitragen. Um die Verwässerung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie zu maximieren, wird daher jede Emission oder Emissionsfolge potenzieller Stammaktien in der Reihenfolge vom höchsten bis zum geringsten Verwässerungseffekt betrachtet, d.h. potenzielle Stammaktien, bei denen ein Verwässerungseffekt vorliegt, werden mit dem geringsten „Ergebnis je zusätzliche Aktie“ vor denjenigen mit einem höheren Ergebnis je zusätzliche Aktie bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen. Optionen und Optionsscheine werden in der Regel zuerst berücksichtigt, weil sie den Zähler der Berechnung nicht beeinflussen.

▼M5

Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente

45. ***Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen von der Ausübung verwässernder Optionen und Optionsscheinen des Unternehmens auszugehen. Die angenommenen Erlöse aus diesen Instrumenten werden so behandelt, als wären sie im Zuge der Emission von Stammaktien zum durchschnittlichen Börsenkurs der Stammaktien während der Periode angefallen. Die Differenz zwischen der Anzahl der ausgegebenen Stammaktien und der Anzahl der Stammaktien, die zum durchschnittlichen Börsenkurs der Stammaktien während der Periode ausgegeben worden wären, ist als Ausgabe von Stammaktien ohne Entgelt zu behandeln.***

46. Optionen und Optionsscheine sind verwässernd, wenn sie zur Ausgabe von Stammaktien zu einem geringeren als dem durchschnittlichen Börsenkurs der Stammaktien während der Periode führen würden. Der Betrag der Verwässerung ist der durchschnittliche Börsenkurs von Stammaktien während der Periode abzüglich des Ausgabepreises. Zur Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird daher unterstellt, dass potenziellen Stammaktie die beiden folgenden Ausgestaltungen umfassen:

    (a) einen Vertrag zur Ausgabe einer bestimmten Anzahl von Stammaktien zu ihrem durchschnittlichen Börsenpreis während der Periode. Bei diesen Stammaktien wird davon ausgegangen, dass sie einen marktgerechten Kurs aufweisen und weder ein Verwässerungseffekt noch ein Verwässerungsschutz vorliegt. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie bleiben sie unberücksichtigt;

    (b) einen Vertrag zur Ausgabe der verbleibenden Stammaktien ohne Entgelt. Derartige Stammaktien erzielen keine Erlöse und haben keine Auswirkung auf das Periodenergebnis, welches den im Umlauf befindlichen Stammaktien zuzurechnen ist. Daher liegt bei diesen Aktien ein Verwässerungseffekt vor, und sie sind bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie der Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien hinzuzuzählen.

47. Bei Optionen und Optionsscheinen tritt ein Verwässerungseffekt nur dann ein, wenn der durchschnittliche Börsenkurs der Stammaktien während der Periode den Ausübungspreis der Optionen oder Optionsscheine übersteigt (d.h. wenn sie „im Geld“ sind). In Vorjahren angegebene Ergebnisse je Aktie werden nicht rückwirkend bereinigt, um die Kursveränderungen der Stammaktien zu berücksichtigen.

48. Mitarbeiteraktienoptionen mit festen oder bestimmbaren Laufzeiten und verfallbare Stammaktien werden bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie als Optionen behandelt, obgleich sie eventuell von einer Anwartschaft abhängig sind. Sie werden zum Bewilligungsdatum als im Umlauf befindlich behandelt. Leistungsabhängige Mitarbeiteraktienoptionen werden als bedingtes Kapital behandelt, weil ihre Ausgabe von der Erfüllung bestimmter Bedingungen sowie vom Zeitablauf abhängig ist.

Wandelbare Instrumente

49. Der Verwässerungseffekt von wandelbaren Instrumenten ist im verwässerten Ergebnis je Aktie gemäß den Paragraphen 33 und 36 darzustellen.

50. Bei wandelbaren Vorzugsaktien liegt immer dann ein Verwässerungsschutz vor, wenn der Betrag der angekündigten bzw. aufgelaufenen Dividende auf solche Aktien für die laufende Periode, das bei einer Umwandlung je erhaltener Stammaktie unverwässerte Ergebnis je Aktie übersteigt. Gleichermaßen wirken wandelbare Schuldtitel einer Verwässerung entgegen, wenn die zu erhaltende Verzinsung (nach Steuern und sonstigen Änderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen) je Stammaktie bei einer Umwandlung das unverwässerte Ergebnis je Aktie übersteigt.

51. Die Rückzahlung oder vorgenommene Umwandlung von wandelbaren Vorzugsaktien kann unter Umständen nur einen Teil der vormals im Umlauf befindlichen wandelbaren Vorzugsaktien betreffen. In diesen Fällen wird ein erzielter Überschuss nach Paragraph 17 denjenigen Aktien zugerechnet, die zurückgezahlt oder umgewandelt werden um zu ermitteln, ob bei den übrigen im Umlauf befindlichen Vorzugsaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt. Die zurückgezahlten oder umgewandelten Aktien werden getrennt von denjenigen Aktien betrachtet, die nicht zurückgezahlt oder umgewandelt wurden.

Bedingt emissionsfähige Aktien

52. Wie bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie werden bedingt emissionsfähige Aktien als im Umlauf befindlich behandelt und bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie mit einbezogen,

▼M5

sofern die Voraussetzungen erfüllt sind (d.h., dass die Ereignisse eingetreten sind). Bedingt emissionsfähige Aktien werden mit Beginn der Periode (oder ab dem Tag der Vereinbarung zur bedingten Emission, falls dieser Termin später liegt) einbezogen. Falls die Bedingungen nicht erfüllt sind, basiert die Aktienanzahl der bedingt emissionsfähigen Aktien, welche in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, auf der Anzahl an Aktien, die auszugeben wären, falls das Ende der Periode mit dem Ende des Zeitraums zusammenfällt, innerhalb dessen diese Bedingung eintreten kann. Wenn die Bedingungen bei Ablauf der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, nicht erfüllt wurden, sind rückwirkende Anpassungen nicht erlaubt.

53. Besteht die Bedingung einer bedingten Emission in der Erzielung oder Aufrechterhaltung eines bestimmten Periodenergebnisses und wurde dieser Betrag zum Ende des Berichtszeitraumes zwar erzielt, muss aber für einen zusätzlichen Zeitraum nach dem Ende der Berichtsperiode erhalten bleiben, so gelten die zusätzlichen Stammaktien als im Umlauf befindlich, falls bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie ein Verwässerungseffekt eintritt. In diesem Fall basiert die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie auf der Anzahl von Stammaktien, die ausgegeben würden, wenn der Betrag des Ergebnisses am Ende der Berichtsperiode dem Betrag des Ergebnisses am Ende der Periode entspräche, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann. Da sich das Ergebnis in einer künftigen Periode verändern kann, wird bedingtes Stammkapital in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses bis zum Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, nicht mit einbezogen, da nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt wurden.

54. Die Aktienanzahl der bedingt emissionsfähigen Aktien kann vom künftigen Börsenkurs der Stammaktien abhängen. Führt dieser Effekt zu einer Verwässerung, so basiert die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie in diesem Fall auf der Anzahl von Stammaktien, die ausgegeben würden, wenn der Börsenkurs am Ende der Berichtsperiode dem Börsenkurs am Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, entspräche. Basiert die Bedingung auf einem Durchschnitt der Börsenkurse über einen Zeitraum, der über das Ende der Berichtsperiode hinausgeht, so wird der Durchschnitt für den abgelaufenen Zeitraum verwendet. Da sich der Börsenkurs in einer künftigen Periode verändern kann, werden bedingt emissionsfähige Aktien in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie bis zum Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, nicht mit einbezogen, da nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt wurden.

55. Die Anzahl der bedingt emissionsfähigen Aktien kann sich u.U. nach dem künftigen Ergebnis und künftigen Kursen der Stammaktien richten. In solchen Fällen basiert die Anzahl der Stammaktien, die in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, auf beiden Bedingungen (also Ergebnis bis dato und aktueller Börsenkurs am Ende des Berichtszeitraumes). Bedingt emissionsfähige Aktien werden in die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nicht einbezogen, es sei denn, beide Bedingungen sind erfüllt.

56. In anderen Fällen hängt die Anzahl der bedingt bedingt emissionsfähigen Aktien von einer anderen Bedingung als dem Ergebnis oder Börsenkurs (beispielsweise die Eröffnung einer bestimmten Anzahl von Einzelhandelsgeschäften) ab. In diesen Fällen werden die bedingt emissionsfähigen Aktien unter der Annahme, dass der derzeitige Stand der Bedingung bis zum Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, unverändert bleibt, in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nach dem Stand am Ende des Berichtszeitraums mit einbezogen.

57. Bedingt emissionsfähige potenzielle Stammaktien (außer denjenigen, die einer Vereinbarung zur bedingten Emission unterliegen, wie beispielsweise bedingtes Wandlungskapital) werden folgendermaßen in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen:

(a) Ein Unternehmen stellt fest, ob man bei den potenziellen Stammaktien davon ausgehen kann, dass sie aufgrund ihrer festgelegten Emissionsbedingungen nach Maßgabe der Bestimmungen über bedingt emissionsfähige Stammaktien in den Paragraphen 52-56 emissionsfähig sind;

und

(b) sofern sich jene potenziellen Stammaktien im verwässerten Ergebnis je Aktie widerspiegeln sollten, stellt ein Unternehmen die entsprechenden Auswirkungen auf die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nach Maßgabe der Bestimmungen über Optionen und Optionsscheine (Paragraphen 45-48), der Bestimmungen über wandelbare Instrumente (Paragraphen 49-51), der Bestimmungen über

▼M5

Verträge, die in Stammaktien oder in liquiden Mitteln erfüllt werden (Paragraphen 58-61) bzw. sonstiger Bestimmungen fest.

Die Ausübung bzw. Umwandlung wird jedoch nicht zum Zweck der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie angenommen, es sei denn, es wird von der Ausübung bzw. Umwandlung ähnlicher im Umlauf befindlicher potenzieller und unbedingter Stammaktien ausgegangen.

Verträge, die in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können

58. ***Hat ein Unternehmen einen Vertrag abgeschlossen, der nach Wahl des Unternehmens in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden kann, so hat das Unternehmen davon auszugehen, dass der Vertrag in Stammaktien erfüllt wird, wobei die sich daraus ergebenden potenziellen Stammaktien im verwässerten Ergebnis je Aktie zu berücksichtigen sind, sofern ein Verwässerungseffekt vorliegt.***

59. Wird ein solcher Vertrag zu Bilanzierungszwecken als Vermögenswert oder als Schuld dargestellt oder enthält dieser eine Eigenkapital- und eine Schuldkomponente, so hat das Unternehmen den Zähler um etwaige Änderungen hinsichtlich Gewinn und Verlust zu bereinigen, die sich während der Periode ergeben hätten, wenn der Vertrag in vollem Umfang als Eigenkapitalinstrument klassifiziert worden wäre. Diese Bereinigung erfolgt in ähnlicher Weise wie die nach Paragraph 33 erforderlichen Anpassungen.

60. ***Bei Verträgen, die nach Wahl des Inhabers in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können, hat die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie unter Berücksichtigung der Erfüllung mit dem stärkeren Verwässerungseffekt – also Erfüllung in Stammaktien oder in liquiden Mitteln – zu erfolgen.***

61. Ein Beispiel für einen Vertrag, bei dem die Erfüllung in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfolgen kann, ist ein Schuldinstrument, das dem Unternehmen bei Fälligkeit das uneingeschränkte Recht einräumt, den Kapitalbetrag in liquiden Mitteln oder aber in eigenen Stammaktien zu leisten. Ein weiteres Beispiel ist eine geschriebene Verkaufsoption, deren Inhaber die Wahl zwischen Erfüllung in Stammaktien oder in liquiden Mitteln hat.

Gekaufte Optionen

62. Verträge wie gekaufte Verkaufsoptionen und gekaufte Kaufoptionen (also Optionen, die das Unternehmen auf die eigenen Stammaktien hält) werden nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, weil dies einem Verwässerungsschutz entspräche. Die Verkaufsoption würde nur dann ausgeübt werden, wenn der Ausübungspreis den Börsenkurs übersteigen würde, und die Kaufoption würde nur dann ausgeübt werden, wenn der Ausübungspreis niedriger als der Börsenkurs wäre.

Geschriebene Verkaufsoptionen

63. ***Verträge, die vorsehen, dass das Unternehmen seine eigenen Aktien zurückkaufen muss (beispielsweise bei geschriebenen Verkaufsoptionen und Terminkäufen), kommen bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie zum Tragen, wenn ein Verwässerungseffekt vorliegt. Wenn diese Verträge innerhalb der Periode „im Geld“ sind (d.h. dass der Ausübungs- oder Erfüllungspreis den durchschnittlichen Börsenkurs in der Periode übersteigt), so ist der potenzielle Verwässerungseffekt auf das Ergebnis je Aktie folgendermaßen zu ermitteln:***

(a) es ist anzunehmen, dass am Anfang der Periode eine ausreichende Menge an Stammaktien (zum durchschnittlichen Börsenkurs während der Periode) emittiert werden, um die Mittel zur Vertragserfüllung zu beschaffen;

(b) es ist anzunehmen, dass die Erlöse aus der Emission zur Vertragserfüllung (also zum Rückkauf der Stammaktien) verwendet werden;

und

(c) dass die zusätzlichen Stammaktien (der Unterschied zwischen der als emittiert angenommenen Anzahl an Stammaktien und der Anzahl an Stammaktien, die aus der Vertragserfüllung vereinnahmt wurden) in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie mit einfließen.

▼M5

RÜCKWIRKENDE ANPASSUNGEN

64. ***Wenn die Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien auf Grund einer Kapitalisierung, Emission von Gratisaktien oder einer Neustückelung von Aktien zunimmt, oder als Ergebnis einer Zusammenlegung des Aktienkapitals abnimmt, so ist die Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie für alle vorgelegten Perioden rückwirkend zu berichtigen. Falls diese Änderungen nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Veröffentlichungsfreigabe des Abschlusses eintreten, sind die Berechnungen je Aktie für den Abschluss, der für diese Periode vorgelegt wird, sowie für die Abschlüsse aller früheren Perioden auf der Grundlage der neuen Anzahl der Aktien vorzunehmen. Die Tatsache, dass die Je-Aktie-Berechnungen derartige Änderungen in der Anzahl der Aktien widerspiegeln, ist anzugeben. Zusätzlich sind die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie für alle vorgelegten Perioden um Folgendes zu bereinigen:***

   (a) Auswirkungen von rückwirkend berücksichtigten Fehlern und Anpassungen aufgrund von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;

   und

   (b) Auswirkungen eines Unternehmenszusammenschlusses in Form einer Interessenzusammenführung.

65. Ein Unternehmen darf verwässerte Ergebnisse je Aktie, die in früheren Perioden ausgewiesen wurden, aufgrund von Änderungen der Berechnungsannahmen zur Ergebnisermittlung je Aktie oder zwecks Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien nicht rückwirkend anpassen.

AUSWEIS

66. ***In der Gewinn- und Verlustrechnung hat ein Unternehmen das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie aus dem den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodengewinn bzw. -verlust aus dem fortzuführenden Geschäft sowie das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis für jede Art von Stammaktien, die ein unterschiedliches Anrecht auf Teilnahme am Periodenergebnis haben, auszuweisen. Ein Unternehmen hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie in allen dargestellten Perioden gleichrangig auszuweisen.***

67. Das Ergebnis je Aktie ist für jede Periode auszuweisen, in der eine Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt wird. Wird das verwässerte Ergebnis je Aktie für mindestens eine Periode ausgewiesen, so ist es, selbst wenn es dem unverwässerten Ergebnis je Aktie entspricht, für sämtliche Perioden auszuweisen. Entspricht das unverwässerte Ergebnis dem verwässerten Ergebnis je Aktie, so kann der doppelte Ausweis in einer Zeile in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen.

68. ***Ein Unternehmen, das die Aufgabe eines Geschäftsbereichs meldet, hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie für den aufzugebenden Geschäftsbereich entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zum Abschluss auszuweisen.***

69. ***Ein Unternehmen hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie auch dann auszuweisen, wenn die Beträge negativ (also als Verlust je Aktie) ausfallen.***

ANGABEN

70. ***Ein Unternehmen hat folgende Angaben zu machen:***

   (a) die zur Berechnung von unverwässerten und verwässerten Ergebnissen je Aktie als Zähler verwendeten Beträge sowie eine Überleitungsrechnung der entsprechenden Beträge des dem Mutterunternehmen zurechenbaren Periodenergebnisses. Die Überleitungsrechnung hat die Einzelauswirkungen jeder Art von Instrumenten auszuweisen, die das Ergebnis je Aktie beeinflussen.

   (b) die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Stammaktien, welche als Nenner in der Berechnung der unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie verwendet wurde, sowie eine Überleitungsrechnung dieser Nenner zueinander. Die Überleitungsrechnung hat die Einzelauswirkungen jeder Art von Instrumenten auszuweisen, die das Ergebnis je Aktie beeinflussen.

   (c) Instrumente (darunter auch bedingtes Kapital), die das unverwässerte Ergebnis je Aktie in Zukunft potenziell verwässern könnten, die jedoch nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je

▼M5

Aktie eingeflossen sind, weil sie für die dargestellte(n) Periode(n) einer Verwässerung entgegenwirken.

(d) eine Beschreibung der Geschäftsvorfälle mit Stammaktien oder potenziellen Stammaktien – mit Ausnahme der gemäß Paragraph 64 berücksichtigten Geschäftsvorfälle –, die nach dem Bilanzstichtag zustande kommen und die Anzahl der am Ende der Periode im Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien erheblich verändert hätten, wenn diese Geschäftsvorfälle vor Ende der Berichtsperiode stattgefunden hätten.

71. Beispiele für solche in Paragraph 70(d) genannte Geschäftsvorfälle sind:

(a) die Ausgabe von Aktien gegen liquide Mittel;

(b) die Ausgabe von Aktien, wenn die Erlöse dazu verwendet werden, zum Bilanzstichtag Schulden oder im Umlauf befindliche Vorzugsaktien zu tilgen;

(c) die Tilgung von im Umlauf befindlichen Stammaktien;

(d) die Umwandlung oder Ausübung des Bezugsrechtes potenzieller, sich zum Bilanzstichtag im Umlauf befindlicher Stammaktien in Stammaktien;

(e) die Ausgabe von Optionen, Optionsscheinen oder wandelbaren Instrumenten;

und

(f) die Erfüllung von Bedingungen, welche die Ausgabe von bedingtem Kapital zur Folge hätten.

Der Betrag des Ergebnisses je Aktie wird für nach dem Bilanzstichtag eintretende Geschäftsvorfälle nicht angepasst, da derartige Geschäftsvorfälle den zur Generierung des Periodenergebnisses verwendeten Kapitalbetrag nicht beeinflussen.

72. Finanzinstrumente und sonstige Verträge, welche zu potenziellen Stammaktien führen, können Bedingungen enthalten, welche die Messung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie beeinflussen. Diese Bedingungen können entscheidend sein für die Frage, ob bei potenziellen Stammaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt und, falls dem so ist, für die Auswirkungen auf die gewichtete durchschnittliche Anzahl im Umlauf befindlicher Aktien sowie alle daraus resultierenden Berichtigungen des Periodengewinnes, der den Stammaktionären zuzurechnen ist. Die Angabe der Vertragsbedingungen dieser Finanzinstrumente und anderer Verträge wird empfohlen, sofern diese nicht ohnehin verlangt werden (s. IAS 32).

73. ***Falls ein Unternehmen zusätzlich zum unverwässerten und verwässerten Ergebnis je Aktie Beträge je Aktie angibt, die mittels eines im Bericht enthaltenen Bestandteils des Periodengewinns ermittelt werden, der von diesem Standard abweicht, so sind derartige Beträge unter Verwendung der gemäß diesem Standard ermittelten gewichteten durchschnittlichen Anzahl von Stammaktien zu bestimmen. Unverwässerte und verwässerte Beträge je Aktie, die sich auf einen derartigen Bestandteil beziehen, sind gleichrangig anzugeben und im Anhang auszuweisen. Ein Unternehmen hat auf die Grundlage zur Ermittlung der(s) Nenner(s) hinzuweisen, einschließlich der Angabe, ob es sich bei den entsprechenden Beträgen je Aktie um Vor- oder Nachsteuerbeträge handelt. Bei Verwendung eines Bestandteils des Periodengewinns, der nicht als eigenständiger Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird, ist eine Überleitung zwischen diesem verwendeten Bestandteil zu einem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten herzustellen.***

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

75. Dieser Standard ersetzt IAS 33 *Ergebnis je Aktie* (im Jahr 1997 verabschiedet).

76. Dieser Standard ersetzt SIC-24 *Ergebnis je Aktie – Finanzinstrumente und sonstige Verträge, die in Aktien erfüllt werden können*.

▼M5

ANHANG A

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

Das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Periodenergebnis

A1. Zur Berechnung des Ergebnisses je Aktie auf der Grundlage des Konzernabschlusses bezieht sich das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Periodenergebnis auf das Periodenergebnis des konsolidierten Unternehmens nach Berücksichtigung von Minderheitsanteilen.

Bezugsrechtsausgabe

A2. Durch die Ausgabe von Stammaktien zum Zeitpunkt der Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stammaktien entsteht im Regelfall kein Bonuselement, weil die potenziellen Stammaktien normalerweise zum vollen Wert ausgegeben werden, was zu einer proportionalen Änderung der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Ressourcen führt. Bei der Bezugsrechtsausgabe ist der Ausübungskurs jedoch häufig niedriger als der beizulegende Zeitwert der Aktien. Daher beinhaltet eine derartige Bezugsrechtsausgabe, wie in Paragraph 27(b) angemerkt, ein Bonuselement. Wird eine Bezugsrechtsausgabe allen gegenwärtigen Aktionären angeboten, ist die Zahl der bei der Berechnung des unverwässerten und des verwässerten Ergebnisses je Aktie für alle Perioden vor der Bezugsrechtsausgabe verwendeten Anzahl von Stammaktien gleich der Anzahl der sich vor der Ausgabe in Umlauf befindlichen Stammaktien, multipliziert mit dem folgenden Faktor:

(Beizulegender Zeitwert je Aktie unmittelbar vor der Bezugsrechtsausübung)/(Theoretischer beizulegender Zeitwert je Aktie nach Bezugsrecht)

Der theoretische beizulegende Zeitwert je Aktie nach Bezugsrecht wird berechnet, indem die Summe der Marktwerte der Aktien unmittelbar vor der Ausübung der Bezugsrechte zu den Erlösen aus der Ausübung der Bezugsrechte hinzugezählt wird und durch die Anzahl der sich nach Ausübung der Bezugsrechte in Umlauf befindlichen Aktien geteilt wird. In dem Fall, in dem die Bezugsrechte unabhängig von den Aktien selbständig vor dem Ausübungsdatum öffentlich gehandelt werden sollen, wird der beizulegende Zeitwert für die Zwecke dieser Ermittlung am Schluss des letzten Handelstages festgelegt, an dem die Aktien gemeinsam mit den Bezugsrechten gehandelt werden.

Kontrollgröße

A3. Um die Anwendung des in den Paragraphen 42 und 43 beschriebenen Begriffs der Kontrollgröße zu veranschaulichen, soll angenommen werden, dass ein Unternehmen aus fortgeführten Geschäftsbereichen einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Gewinn von GE 4 800 (*), einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Verlust von (GE 7 200) aus aufgegebenen Geschäftsbereichen, einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Verlust von (GE 2 400) und 2 000 Stammaktien sowie 400 potenzielle in Umlauf befindliche Stammaktien hat. Das unverwässerte Ergebnis des Unternehmens je Aktie beträgt GE 2,40 für fortgeführte Geschäftsbereiche, (GE 3,60) für aufgegebene Geschäftsbereiche und (GE 1,20) für den Verlust. Die 400 potenziellen Stammaktien werden in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, weil das resultierende Ergebnis von GE 2,00 je Aktie für fortgeführte Geschäftsbereiche verwässernd wirkt, wenn keine Auswirkung dieser 400 potenziellen Stammaktien auf das Periodenergebnis angenommen wird. Weil der dem Mutterunternehmen zurechenbare Gewinn aus fortgeführten Geschäftsbereichen die Kontrollgröße ist, umfasst die Einheit auch jene 400 potenziellen Stammaktien in der Berechnung der übrigen Beträge für das Ergebnis je Aktie, obwohl die resultierenden Beträge für das Ergebnis je Aktie für die ihnen vergleichbaren unverwässerten Beträge des Ergebnisses je Aktie einen Verwässerungsschutz darstellen; d. h., der Verlust je Aktie geringer ist [(GE 3,00) je Aktie für den Verlust aus aufgegebenen Geschäftsbereichen und (GE 1,00) je Aktie für den Verlust].

(*) In diesen Leitlinien werden Geldbeträge in „Geldeinheiten“ (GE) bezeichnet.

▼M5

Durchschnittlicher Marktpreis der Stammaktien

A4. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird der durchschnittliche Marktpreis der Stammaktien, von deren Ausgabe ausgegangen wird, auf der Basis des durchschnittlichen Marktpreises während der Periode errechnet. Theoretisch könnte jede Markttransaktion mit den Stammaktien eines Unternehmens in die Bestimmung des Durchschnittsbörsenkurses einbezogen werden. In der Praxis reicht jedoch gewöhnlich ein einfacher Durchschnitt aus den wöchentlichen oder monatlichen Kursen.

A5. Im Allgemeinen sind die Schlusskurse ausreichend für die Berechnung des durchschnittlichen Marktpreises. Schwanken die Kurse allerdings mit großer Bandbreite, ergibt ein Durchschnitt aus den Höchst- und Tiefstkursen normalerweise einen repräsentativeren Kurs. Die zur Berechnung des durchschnittlichen Marktpreises angewendete Methode ist stetig zu benutzen, es sei denn, sie ist wegen geänderter Bedingungen nicht mehr repräsentativ. So könnte z. B. ein Unternehmen, das zur Errechnung des durchschnittlichen Marktpreises über mehrere Jahre relativ stabiler Kurse hinweg die Schlusskurse benutzt, zur Durchschnittsbildung aus Höchst- und Tiefstkursen übergehen, wenn starke Kursschwankungen einsetzen und die Schlusskurse keinen repräsentativen Durchschnittskurs mehr ergeben.

Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente

A6. Es wird davon ausgegangen, dass Optionen oder Optionsscheine für den Kauf wandelbarer Instrumente immer dann für diesen Zweck ausgeübt werden, wenn die Durchschnittskurse sowohl der wandelbaren Instrumente als auch der nach der Wandlung zu beziehenden Stammaktien über dem Ausübungskurs der Optionen oder Optionsscheine liegen. Von einer Ausübung wird jedoch nur ausgegangen, wenn auch von einer Umwandlung ähnlicher eventuell in Umlauf befindlicher wandelbarer Instrumente ausgegangen wird.

A7. Optionen oder Optionsscheine können die Andienung schuldrechtlicher oder anderweitiger Wertpapiere des Unternehmens (oder seines Mutterunternehmens oder eines Tochterunternehmens) zur Zahlung des gesamten Ausübungspreises oder eines Teiles davon ermöglichen oder erforderlich machen. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wirken diese Optionen oder Optionsscheine verwässernd, wenn (a) der durchschnittliche Marktpreis der zugehörigen Stammaktien für die Periode den Ausübungskurs überschreitet oder (b) der Verkaufskurs des anzudienenden Instrumentes unter dem liegt, zu dem das Instrument entsprechend der Options- oder Optionsscheinsvereinbarung angedient werden kann und die sich ergebende Abzinsung zu einem effektiven Ausübungskurs unter dem Börsenkurs für die Stammaktien führt, die nach der Ausübung bezogen werden können. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird davon ausgegangen, dass diese Optionen oder Optionsscheine ausgeübt und die schuldrechtlichen oder anderweitigen Wertpapiere angedient werden sollen. Ist die Andienung liquider Mittel für den Options- oder Optionsschein-Inhaber vorteilhafter und lässt der Vertrag diese Andienung zu, wird von der Andienung liquider Mittel ausgegangen. Zinsen (abzüglich Steuern) auf schuldrechtliche Wertpapiere, von deren Andienung ausgegangen wird, werden dem Zähler als Berichtigung wieder hinzugerechnet.

A8. Ähnlich werden Vorzugsaktien mit ähnlichen Bestimmungen oder andere Wertpapiere behandelt, deren Umwandlungsoptionen dem Investor Barzahlung zur Erzielung eines günstigeren Umwandlungssatzes erlauben.

A9. Die zugrunde liegenden Vertragsbedingungen bestimmter Optionen oder Optionsscheine verlangen eventuell, dass die aus der Ausübung dieser Instrumente erzielten Erlöse für den Rückkauf schuldrechtlicher oder anderweitiger Wertpapiere des Unternehmens (oder seines Mutter- oder eines Tochterunternehmens) verwendet werden. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird davon ausgegangen, dass diese Optionen oder Optionsscheine ausgeübt wurden und der Erlös für den Kauf der schuldrechtlichen Wertpapiere zum durchschnittlichen Marktpreis und nicht für den Kauf von Stammaktien verwendet wird. Der aus der angenommenen Ausübung erzielte Erlösüberschuss jedoch, der über den für den angenommenen Kauf schuldrechtlicher Wertpapiere aufgewendeten Betrag hinausgeht, wird bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie berücksichtigt (d. h., es wird davon ausgegangen, dass er für den Rückkauf von Stammaktien eingesetzt wurde). Zinsen (abzüglich Steuern) auf schuldrechtliche Wertpapiere, von deren Kauf ausgegangen wird, werden dem Zähler als Berichtigung wieder hinzugerechnet.

▼M5

Geschriebene Verkaufsoptionen

A10. Zur Erläuterung der Anwendung von Paragraph 63 soll angenommen werden, dass sich von einem Unternehmen 120 geschriebene Verkaufsoptionen auf seine Stammaktien mit einem Ausübungskurs von GE 35 in Umlauf befinden. Der durchschnittliche Marktpreis für die Stammaktien des Unternehmens in der Periode beträgt GE 28. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie geht das Unternehmen davon aus, dass es zu Periodenbeginn 150 Aktien zu je GE 28 zur Erfüllung seiner Verkaufsverpflichtung von GE 4 200 ausgegeben hat. Die Differenz zwischen den 150 ausgegebenen Stammaktien und den 120 Stammaktien aus der Erfüllung der Verkaufsoption (30 zusätzliche Stammaktien) wird dem Nenner bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hinzuaddiert.

Instrumente von Tochterunternehmen, Joint Ventures oder assoziierten Unternehmen

A11. Potenzielle Stammaktien eines Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens, die entweder in Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens umgewandelt werden können oder Stammaktien des Mutterunternehmens, des Gesellschafters oder des Anlegers (des bilanzierenden Unternehmens) werden in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wie folgt einbezogen:

(a) Durch ein Tochterunternehmen, Joint Venture oder assoziiertes Unternehmen ausgegebene Instrumente, die ihren Inhabern den Bezug von Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens ermöglichen, werden in die Berechnung der Daten des verwässerten Ergebnisses je Aktie des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens einbezogen. Dieses Ergebnis je Aktie wird dann in die Berechnungen des Ergebnisses je Aktie für das bilanzierende Unternehmen einbezogen, und zwar auf der Grundlage, dass das bilanzierende Unternehmen die Instrumente des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens hält.

(b) Instrumente eines Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens, die in die Stammaktien des berichtenden Unternehmens umgewandelt werden können, werden für die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie als zu den potenziellen Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens gehörend betrachtet. Ebenso werden auch von einem Tochterunternehmen, Joint Venture oder assoziierten Unternehmen für den Kauf von Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens ausgegebene Optionen oder Optionsscheine bei der Berechnung des konsolidierten verwässerten Ergebnisses je Aktie als zu den potenziellen Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens gehörend betrachtet.

A12. Zur Bestimmung der Auswirkung des Ergebnisses je Aktie von Instrumenten, die von einem bilanzierenden Unternehmen ausgegeben wurden und in Stammaktien eines Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens umgewandelt werden können, wird von der Umwandlung der Instrumente ausgegangen, und der Zähler (Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbares Periodenergebnis) wird gemäß Paragraph 33 entsprechend berichtigt. Zusätzlich zu diesen Berichtigungen wird der Zähler mit Bezug auf jede Änderung berichtigt, die im Periodenergebnis des bilanzierenden Unternehmens auftritt (z. B. Erträge nach der Dividenden- oder nach der Equity-Methode) und der erhöhten Stammaktienzahl des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens zuzurechnen ist, die sich als Folge der angenommenen Umwandlung in Umlauf befindet. Der Nenner ist bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nicht betroffen, weil die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens sich bei Annahme der Umwandlung nicht ändern würde.

Partizipierende Eigenkapitalinstrumente und aus zwei Gattungen bestehende Stammaktien

A13. Zum Eigenkapital einiger Unternehmen gehören:

(a) Instrumente, die an Stammaktien-Dividenden nach einer festgelegten Formel beteiligt werden (z. B. zwei zu eins), wobei in einigen Fällen eine Obergrenze der Gewinnbeteiligung gilt (z. B. bis zu einem spezifizierten Höchstbetrag je Aktie).

▼M5

(b) eine Stammaktien-Gattung, deren Dividendensatz von dem der anderen Stammaktien-Gattung abweicht, ohne jedoch vorrangige oder vorgehende Rechte zu haben.

A14. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird bei den in Paragraph A13 bezeichneten Instrumenten, die in Stammaktien umgewandelt werden können, von einer Umwandlung ausgegangen, wenn sie eine verwässernde Wirkung hat. Für die nicht in eine Stammaktien-Gattung umwandelbaren Instrumente wird das Periodenergebnis entsprechend ihren Dividendenrechten oder anderen Rechten auf Beteiligung an nicht ausgeschütteten Gewinnen den unterschiedlichen Aktiengattungen und gewinnberechtigten Dividendenpapieren zugewiesen. Zur Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie:

(a) wird das den Stammaktieninhabern des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis um den Betrag der Dividenden (durch Gewinnreduzierung und Verlusterhöhung) angepasst, der in der Periode für jede Aktiengattung erklärt wurde, sowie um den vertraglichen Betrag der Dividenden (oder Zinsen auf Gewinnschuldverschreibungen), der für die Periode zu zahlen ist (z. B. ausgeschüttete, aber noch nicht ausgezahlte kumulative Dividenden).

(b) wird das verbleibende Periodenergebnis Stammaktien und partizipierenden Eigenkapitalinstrumenten in dem Umfang zugeteilt, in dem jedes Instrument am Ergebnis beteiligt ist, so, als sei das gesamte Periodenergebnis ausgeschüttet worden. Das gesamte jeder Gattung von Eigenkapitalinstrumenten zugewiesene Periodenergebnis wird durch Addition des aus Dividenden und aus Gewinnbeteiligung zugeteilten Betrages bestimmt.

(c) wird der Gesamtbetrag des jeder Gattung von Eigenkapitalinstrumenten zugewiesenen Periodenergebnisses durch die Zahl der in Umlauf befindlichen Instrumente geteilt, denen das Ergebnis zugewiesen wird, um das Ergebnis je Aktie für das Instrument zu bestimmen.

Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie werden alle potenziellen Stammaktien, die als ausgegeben gelten, in die in Umlauf befindlichen Stammaktien einbezogen.

Teilweise bezahlte Aktien

A15. Werden Stammaktien ausgegeben, jedoch nicht voll bezahlt, werden sie bei der Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie in dem Umfang als Bruchteil einer Stammaktie angesehen, in dem sie während der Periode dividendenberechtigt in Relation zu einer voll bezahlten Stammaktie sind.

A16. Soweit teilweise bezahlte Aktien während der Periode nicht dividendenberechtigt sind, werden sie bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie analog zu Optionen oder Optionsscheinen behandelt. Der unbezahlte Restbetrag gilt als für den Kauf von Stammaktien verwendeter Erlös. Die Zahl der in das verwässerte Ergebnis je Aktie einbezogenen Aktien ist die Differenz zwischen der Zahl der gezeichneten Aktien und der Zahl der Aktien, die als gekauft gelten.

▼M5

ANHANG B

Änderungen anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

B1. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden Verweise auf die derzeitig gültige Fassung des englischen Text von IAS 33 *Earnings Per Share* in IAS *Earnings per Share* geändert.

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 34

Zwischenberichterstattung

Dieser International Accounting Standard wurde im Februar 1998 vom IASC Board genehmigt und war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Im April 2000 wurde der Paragraph 7 des Anhangs C durch IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, geändert.

EINFÜHRUNG

1. Dieser Standard („IAS 34“) befasst sich mit der Zwischenberichterstattung, einem Themenkomplex, der noch nicht Gegenstand eines bereits verabschiedeten International Accounting Standard war. IAS 34 war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

2. Ein Zwischenbericht ist ein Finanzbericht, der entweder einen vollständigen oder verkürzten Abschluss für eine Berichtsperiode umfasst, die kürzer als das volle Geschäftsjahr eines Unternehmens ist.

3. Dieser Standard schreibt weder vor, welche Unternehmen Zwischenberichte zu veröffentlichen haben, noch wie häufig oder wie schnell nach Ablauf einer Zwischenberichtsperiode dies zu geschehen hat. Nach der Auffassung des IASC sind solche Sachverhalte von den nationalen Regierungen, Aufsichtsbehörden, Börsen und sich mit der Rechnungslegung befassenden Berufsverbänden zu entscheiden. Dieser Standard ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen pflichtgemäß oder freiwillig einen Zwischenbericht in Übereinstimmung mit den International Accounting Standards veröffentlicht.

4. Dieser Standard:

   (a) definiert den Mindestinhalt eines Zwischenberichts einschließlich der Angaben; und

   (b) stellt die Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze dar, die bei einem Zwischenbericht anzuwenden sind.

5. Der Mindestinhalt eines Zwischenberichts besteht aus einer verkürzten Bilanz, einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung, einer verkürzten Kapitalflussrechnung, einer verkürzten Aufstellung, die Veränderungen des Eigenkapitals zeigt, und ausgewählten erläuternden Anhangangaben.

6. Unter der Annahme, dass jeder, der den Zwischenbericht eines Unternehmens liest, auch Zugang zu dessen letztem Geschäftsbericht hat, wird praktisch keine der Anhangangaben im Abschluss eines Geschäftsjahres im Zwischenbericht wiederholt oder aktualisiert. Stattdessen enthalten die Anhangangaben im Zwischenbericht hauptsächlich Erläuterungen der Ereignisse und Veränderungen, die für ein Verständnis der Änderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens seit dem letzten Abschlussstichtag wesentlich sind.

7. Ein Unternehmen hat dieselben Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in seinem Zwischenbericht anzuwenden, die in seinem Abschluss eines Geschäftsjahres angewendet werden, abgesehen von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die nach dem Bilanzstichtag des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahres vorgenommen wurden und in dem nächsten Abschluss eines Geschäftsjahres wirksam werden. Die Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens -jährlich, halb- oder vierteljährlich — darf die Höhe seines Jahresergebnisses nicht beeinflussen. Um diese Zielsetzung zu erreichen, werden die

▼B

Bewertungen für Zwecke der Zwischenberichterstattung vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführt vorgenommen.

8. Ein Anhang zu diesem Standard stellt Anwendungsleitlinien zur Anwendung der grundlegenden Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze zu Zwischenberichtterminen für verschiedene Arten von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen zur Verfügung. Der Ertragsteueraufwand für eine Zwischenberichtsperiode wird auf der Basis eines geschätzten durchschnittlichen jährlichen effektiven Ertragsteuersatzes ermittelt und mit der jährlichen Steuerfestsetzung abgestimmt.

9. Bei der Entscheidung, wie ein Posten für Zwecke der Zwischenberichterstattung zu erfassen, zu klassifizieren oder anzugeben ist, ist die Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Finanzdaten der Zwischenberichtsperiode festzulegen und nicht im Verhältnis zu den prognostizierten jährlichen Daten.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-3
Definitionen	4
Inhalt eines Zwischenberichts	5-25
Mindestbestandteile eines Zwischenberichts	8
Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen	9-14
Ausgewählte erläuternde Anhangangaben	15-18
Angabe der Übereinstimmung mit den IAS	19
Berichtsperioden, für die Zwischenabschlüsse darzustellen sind	20-22
Wesentlichkeit	23-25
Angaben in Abschlüssen eines Geschäftsjahres	26-27
Erfassung und Bewertung	28-42
Gleiche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wie im Abschluss eines Geschäftsjahres	28-36
Saisonal, konjunkturell oder gelegentlich erzielte Erträge	37-38
Aufwendungen, die während des Geschäftsjahres unregelmäßig anfallen	39
Anwendung der Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze	40
Verwendung von Schätzungen	41-42
Anpassung bereits dargestellter Zwischenberichtsperioden	43-45
Zeitpunkt des Inkrafttretens	46

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, den Mindestinhalt eines Zwischenberichts sowie die Grundsätze für die Erfassung und Bewertung in einem vollständigen oder verkürzten Abschluss für eine Zwischenberichtsperiode vorzuschreiben. Eine rechtzeitige und verlässliche Zwischenberichterstattung erlaubt Investoren, Gläubigern und anderen Adressaten, die Fähigkeit eines Unternehmens, Periodenüberschüsse und Mittelzuflüsse zu erzeugen, sowie seine Vermögenslage und Liquidität besser zu beurteilen.

ANWENDUNGSBEREICH

1. Dieser Standard schreibt weder vor, welche Unternehmen Zwischenberichte zu veröffentlichen haben, noch wie häufig oder innerhalb welchen Zeitraums nach dem Ablauf einer Zwischenberichtsperiode dies zu

▼B

erfolgen hat. Jedoch verlangen Regierungen, Aufsichtsbehörden, Börsen und sich mit der Rechnungslegung befassende Berufsverbände oft von Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitaltitel öffentlich gehandelt werden, die Veröffentlichung von Zwischenberichten. Dieser Standard ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen pflichtgemäß oder freiwillig einen Zwischenbericht in Übereinstimmung mit den International Accounting Standards veröffentlicht. Das International Accounting Standard Committee empfiehlt Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, Zwischenberichte bereitzustellen, die hinsichtlich Erfassung, Bewertung und Angaben den Grundsätzen dieses Standards entsprechen. Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, wird insbesondere empfohlen

(a) Zwischenberichte wenigstens zum Ende der ersten Hälfte des Geschäftsjahres bereitzustellen; und

(b) ihre Zwischenberichte innerhalb von 60 Tagen nach Abschluss der Zwischenberichtsperiode verfügbar zu machen.

2. Jeder Finanzbericht, ob Abschluss eines Geschäftsjahres oder Zwischenbericht, ist hinsichtlich seiner Konformität mit den International Accounting Standards gesondert zu beurteilen. Die Tatsache, dass ein Unternehmen während eines bestimmten Geschäftsjahres keine Zwischenberichterstattung vorgenommen hat oder Zwischenberichte erstellt hat, die nicht diesem Standard entsprechen, darf das Unternehmen nicht davon abhalten, den International Accounting Standards entsprechende Abschlüsse eines Geschäftsjahres zu erstellen, wenn ansonsten auch so verfahren wird.

3. Wenn der Zwischenbericht eines Unternehmens als mit den International Accounting Standards übereinstimmend bezeichnet wird, hat er allen Anforderungen dieses Standards zu entsprechen. Paragraph 19 schreibt dafür bestimmte Angaben vor.

DEFINITIONEN

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

Eine Zwischenberichtsperiode ist eine Finanzberichtsperiode, die kürzer als ein gesamtes Geschäftsjahr ist.

Ein Zwischenbericht ist ein Finanzbericht, der einen vollständigen Abschluss (wie in IAS 1, Darstellung des Abschlusses, beschrieben) oder einen verkürzten Abschluss (wie in diesem Standard beschrieben) für eine Zwischenberichtsperiode enthält.

INHALT EINES ZWISCHENBERICHTS

5. IAS 1 definiert für einen vollständigen Abschluss folgende Bestandteile:

(a) Bilanz;

(b) Gewinn- und Verlustrechnung;

(c) Aufstellung, die entweder (i) alle Veränderungen des Eigenkapitals oder (ii) Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht aus Kapitaltransaktionen mit Eigentümern oder Ausschüttungen an Eigentümer resultieren, zeigt;

(d) Kapitalflussrechnung und

(e) Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie erläuternde Anhangangaben.

6. Im Interesse von rechtzeitigen Informationen, aus Kostengesichtspunkten, und um eine Wiederholung von bereits berichteten Informationen zu vermeiden, kann ein Unternehmen dazu verpflichtet sein oder sich freiwillig dafür entscheiden, weniger Informationen an Zwischenberichtsterminen bereitzustellen als in seinen Abschlüssen eines Geschäftsjahres. Dieser Standard definiert den Mindestinhalt eines Zwischenberichts, der einen verkürzten Abschluss und ausgewählte erläuternde Anhangangaben enthält. Der Zwischenbericht soll eine Aktualisierung des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahres darstellen. Dementsprechend konzentriert er sich auf neue Aktivitäten, Ereignisse und Umstände und wiederholt nicht bereits berichtete Informationen.

7. Die Vorschriften in diesem Standard sollen den Unternehmen nicht verbieten bzw. sie nicht davon abhalten, an Stelle eines verkürzten Abschlusses und ausgewählter erläuternder Anhangangaben einen vollständigen Abschluss (wie in IAS 1 beschrieben) als Zwischenbericht zu veröffentlichen. Dieser Standard verbietet nicht und hält Unternehmen

▼B

auch nicht davon ab, mehr als das Minimum der von diesem Standard vorgeschriebenen Posten oder ausgewählten erläuternden Anhangangaben in verkürzte Zwischenberichte aufzunehmen. Die Anwendungsleitlinien für Erfassung und Bewertung in diesem Standard gelten auch für vollständige Abschlüsse einer Zwischenberichtsperiode; solche Abschlüsse würden sowohl alle von diesem Standard geforderten Angaben (insbesondere die ausgewählten Anhangangaben in Paragraph 16) als auch die von anderen International Accounting Standards geforderten Angaben umfassen.

Mindestbestandteile eines Zwischenberichts

8. **Ein Zwischenbericht hat mindestens die folgenden Bestandteile zu enthalten:**

   (a) **eine verkürzte Bilanz;**

   (b) **eine verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung;**

   (c) **eine verkürzte Aufstellung, die entweder (i) alle Veränderungen des Eigenkapitals oder (ii) Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht aus Kapitaltransaktionen mit Eigentümern oder Ausschüttungen an Eigentümer resultieren, zeigt;**

   (d) **eine verkürzte Kapitalflussrechnung und**

   (e) **ausgewählte erläuternde Anhangangaben.**

Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen

9. **Wenn ein Unternehmen einen vollständigen Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, haben Form und Inhalt der Bestandteile des Abschlusses die Anforderungen des IAS 1 an vollständige Abschlüsse zu erfüllen.**

10. **Wenn ein Unternehmen einen verkürzten Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, hat dieser verkürzte Abschluss mindestens jede der Überschriften und Zwischensummen zu enthalten, die in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres enthalten waren, sowie die von diesem Standard vorgeschriebenen ausgewählten erläuternden Anhangangaben. Zusätzliche Posten oder Anhangangaben sind einzubeziehen, wenn ihr Weglassen den Zwischenbericht irreführend erscheinen lassen würde.**

11. **Das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie sind für eine Zwischenberichtsperiode in der vollständigen oder verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.**

12. IAS 1 stellt Anwendungsleitlinien für die Struktur von jährlichen Abschlüssen bereit und enthält einen Anhang, „Beispielhafte Struktur von jährlichen Abschlüssen“, der weitere Anwendungsleitlinien für Hauptüberschriften und Zwischensummen bietet.

13. Während IAS 1 verlangt, dass eine Aufstellung, die die Veränderungen des Eigenkapitals enthält, als separater Bestandteil eines Abschlusses dargestellt wird, erlaubt er die Angabe von Veränderungen des Eigenkapitals, die aus Kapitaltransaktionen mit Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer resultieren, entweder in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung oder alternativ im Anhang. Ein Unternehmen hat zur Angabe von Veränderungen des Eigenkapitals in seinem Zwischenbericht das gleiche Format zu verwenden, das es in seinem letzten jährlichen Abschluss verwendet hat.

14. Ein Zwischenbericht wird auf konsolidierter Basis aufgestellt, wenn der letzte Abschluss eines Geschäftsjahres des Unternehmens ein Konzernabschluss war. Der Einzelabschluss des Mutterunternehmens stimmt nicht überein oder ist nicht vergleichbar mit dem Konzernabschluss in dem letzten Geschäftsbericht. Wenn der Geschäftsbericht eines Unternehmens zusätzlich zum Konzernabschluss den Einzelabschluss des Mutterunternehmens enthält, verlangt oder verbietet dieser Standard nicht die Einbeziehung des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens in den Zwischenbericht des Unternehmens.

Ausgewählte erläuternde Anhangangaben

15. Ein Adressat des Zwischenberichts eines Unternehmens wird auch Zugang zu dem letzten Geschäftsbericht dieses Unternehmens haben. Deswegen ist es nicht notwendig, im Anhang eines Zwischenberichts relativ unwesentliche Aktualisierungen von Informationen, die schon im Anhang des letzten Geschäftsberichtes berichtet wurden, zur Verfügung zu stellen. An einem Zwischenberichtstermin sind Informationen über Ereignisse und

▼B

Geschäftsvorfälle von größerem Nutzen, die für ein Verständnis von Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens seit dem Abschlussstichtag wesentlich sind.

16. **Ein Unternehmen hat mindestens die folgenden Informationen in die Anhangangaben seines Zwischenabschlusses einzubeziehen, wenn diese Informationen wesentlich sind und nicht bereits an einer anderen Stelle des Zwischenberichts gegeben werden. Die Informationen sind in der Regel vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumuliert darzustellen. Das Unternehmen hat jedoch auch alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind:**

(a) **eine Erklärung, dass die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Berechnungsmethoden im Zwischenabschluss befolgt werden wie im letzten Abschluss eines Geschäftsjahres oder, wenn diese Methoden geändert worden sind, eine Beschreibung der Art und Auswirkung der Änderung;**

(b) **erläuternde Bemerkungen über die Saisoneinflüsse oder die Konjunktureinflüsse auf die Geschäftstätigkeit innerhalb der Zwischenberichtsperiode;**

(c) **die Art und den Umfang von Sachverhalten, die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Periodenergebnis oder Cashflows beeinflussen, und die auf Grund ihrer Art, ihres Ausmaßes oder ihrer Häufigkeit ungewöhnlich sind;**

(d) **die Art und den Umfang bei Änderungen von Schätzungen von Beträgen, die in früheren Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres dargestellt wurden oder Änderungen von Schätzungen von Beträgen, die in früheren Geschäftsjahren dargestellt wurden, wenn diese Änderungen eine wesentliche Auswirkung auf die aktuelle Zwischenberichtsperiode haben;**

(e) **Emissionen, Rückkäufe und Rückzahlungen von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitaltitel;**

(f) **gezahlte Dividenden (zusammengefasst oder je Aktie), gesondert für Stammaktien und sonstige Aktien;**

(g) **Segmenterlöse und Segmentergebnis für Geschäftssegmente oder geographische Segmente, je nachdem, welches die übergeordnete Segmentierungsebene des Unternehmens ist (die Angabe von Segmentdaten in einem Zwischenbericht eines Unternehmens wird nur verlangt, wenn IAS 14, Segmentberichterstattung, das Unternehmen zur Angabe der Segmentdaten in seinem Abschluss eines Geschäftsjahres verpflichtet);**

(h) **wesentliche Ereignisse nach Ende der Zwischenberichtsperiode, die nicht im Abschluss der Zwischenberichtsperiode widergespiegelt worden sind;**

(i) **die Auswirkung von Änderungen in der Zusammensetzung eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode, einschließlich Unternehmenszusammenschlüssen, den Erwerb oder die Veräußerung von Tochterunternehmen und langfristigen Finanzinvestitionen, Restrukturierungsmaßnahmen sowie Aufgabe von Geschäftsbereichen und**

(j) **Änderungen der Eventualschulden oder Eventualforderungen seit dem letzten Bilanzstichtag.**

17. Beispiele für die von Paragraph 16 verlangte Art der Angaben werden unten aufgeführt. Einzelne International Accounting Standards bieten Anwendungsleitlinien bezüglich der Angaben für viele dieser Posten:

(a) außerplanmäßige Abschreibung von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und die Rückbuchung solcher außerplanmäßigen Abschreibungen;

(b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten sowie die Aufhebung von solchen Wertminderungsaufwendungen;

(c) die Auflösungen von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen;

(d) Anschaffungen und Veräußerungen von Sachanlagen;

(e) Verpflichtungen zum Kauf von Sachanlagen;

▼B

(f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;

(g) Berichtigungen grundlegender Fehler in bereits berichteten Finanzdaten;

(h) außerordentliche Posten;

(i) jegliche Forderungsausfälle oder Verletzungen von Zahlungsvereinbarungen, die nicht unmittelbar daraufhin berichtigt wurden;

(j) Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen.

18. Andere International Accounting Standards schreiben Angaben vor, die in Abschlüssen darzustellen sind. In diesem Zusammenhang sind unter Abschlüssen vollständige Abschlüsse zu verstehen, in der Art, wie sie normalerweise in einem Geschäftsbericht und zuweilen in anderen Berichten enthalten sind. Die von den anderen International Accounting Standards vorgeschriebenen Angaben sind dann nicht erforderlich, wenn der Zwischenbericht des Unternehmens keinen vollständigen Abschluss, sondern nur einen verkürzten Abschluss und ausgewählte erläuternde Anhangangaben enthält.

Angabe der Übereinstimmung mit den IAS

19. **Wenn der Zwischenbericht eines Unternehmens den Vorschriften dieses International Accounting Standards entspricht, ist diese Tatsache anzugeben. Ein Zwischenbericht darf nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend bezeichnet werden, solange er nicht allen Anforderungen sowohl aller anzuwendenden Standards als auch aller anzuwendenden Interpretationen des Standing Interpretations Committee entspricht.**

Berichtsperioden, für die Zwischenabschlüsse darzustellen sind

20. **Zwischenberichte haben (verkürzte oder vollständige) Zwischenabschlüsse für Berichtsperioden wie folgt zu enthalten:**

(a) **eine Bilanz zum Ende der aktuellen Zwischenberichtsperiode und eine vergleichende Bilanz zum Ende des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres;**

(b) **eine Gewinn- und Verlustrechnung für die aktuelle Zwischenberichtsperiode und eine vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin kumulierte Gewinn- und Verlustrechnung, mit vergleichenden Gewinn- und Verlustrechnungen für die vergleichbaren Zwischenberichtsperioden (zur aktuellen und zur vom Beginn des Geschäftsjahres bis zum kumulierten Zwischenberichtstermin fortgeführten Zwischenberichtsperiode) des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres;**

(c) **eine Aufstellung, die Veränderungen des Eigenkapitals vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin zeigt, mit einer vergleichenden Aufstellung für die vergleichbare Berichtsperiode vom Beginn des Geschäftsjahres an bis zum Zwischenberichtstermin des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres und**

(d) **eine vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin erstellte Kapitalflussrechnung, mit einer vergleichenden Aufstellung für die vom Beginn des Geschäftsjahres an kumulierte Berichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres.**

21. Für ein Unternehmen, dessen Geschäfte stark saisonabhängig sind, können Finanzinformationen über zwölf Monate, die am Zwischenberichtsstichtag enden, sowie Vergleichsinformationen für die vorangegangene zwölfmonatige Berichtsperiode nützlich sein. Dementsprechend wird Unternehmen, deren Geschäfte stark saisonabhängig sind, empfohlen, solche Informationen zusätzlich zu den in dem vorangegangenen Paragraphen geforderten Informationen zu geben.

22. Anhang A veranschaulicht die darzustellenden Berichtsperioden von einem Unternehmen, das halbjährlich berichtet, sowie von einem Unternehmen, das vierteljährlich berichtet.

Wesentlichkeit

23. **Bei der Entscheidung, wie ein Posten zum Zweck der Zwischenberichterstattung zu erfassen, zu bewerten, zu klassifizieren oder anzugeben ist, ist die Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Finanzdaten der Zwischenberichtsperiode einzuschätzen. Bei der**

▼B

Einschätzung der Wesentlichkeit ist zu beachten, dass Bewertungen in einem größeren Umfang auf Schätzungen aufbauen als die Bewertungen von jährlichen Finanzdaten.

24. Das Vorwort zu den International Accounting Standards stellt fest, dass „International Accounting Standards nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden brauchen". Das Rahmenkonzept stellt fest, dass „Informationen wesentlich sind, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten". IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, schreibt die gesonderte Angabe von wesentlichen außerordentlichen Posten, ungewöhnlichen, aber der gewöhnlichen Tätigkeit zuzuordnenden Posten, Aufgabe von Geschäftsbereichen, Änderungen von Schätzungen, grundlegenden Fehlern und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vor. IAS 8 enthält keine quantitativen Anwendungsleitlinien für die Wesentlichkeit.

25. Während die Einschätzung der Wesentlichkeit für Zwecke der Finanzberichterstattung immer Ermessensentscheidungen erfordert, stützt dieser Standard aus Gründen der Verständlichkeit der Zwischenberichtszahlen die Entscheidung über Erfassung und Angabe von Daten auf die Daten für die Zwischenberichtsperiode selbst. So werden beispielsweise ungewöhnliche oder außerordentliche Posten, Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder der Schätzungen sowie grundlegende Fehler auf der Grundlage der Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Daten der Zwischenberichtsperiode erfasst und angegeben, um irreführende Schlussfolgerungen zu vermeiden, die aus der Nichtangabe resultieren könnten. Das übergeordnete Ziel ist sicherzustellen, dass ein Zwischenbericht alle Informationen enthält, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode wesentlich sind.

ANGABEN IN JÄHRLICHEN ABSCHLÜSSEN

26. **Wenn eine Schätzung eines in einer Zwischenberichtsperiode berichteten Betrags während der abschließenden Zwischenberichtsperiode eines Geschäftsjahres wesentlich geändert wird, aber kein gesonderter Finanzbericht für diese abschließende Zwischenberichtsperiode veröffentlicht wird, sind die Art und der Betrag dieser Änderung der Schätzung im Anhang des Abschlusses eines Geschäftsjahres für dieses Geschäftsjahr anzugeben.**

27. IAS 8 verlangt die Angabe der Art und (falls durchführbar) des Betrags einer Änderung der Schätzung, die entweder eine wesentliche Auswirkung auf die Berichtsperiode hat oder von der angenommen wird, dass sie eine wesentliche Auswirkung auf folgende Berichtsperioden haben wird. Paragraph 16(d) dieses Standards verlangt entsprechende Angaben in einem Zwischenbericht. Beispiele umfassen Änderungen der Schätzung in der abschließenden Zwischenberichtsperiode, die sich auf außerplanmäßige Abschreibungen von Vorräten, Restrukturierungsmaßnahmen oder Wertminderungsaufwand beziehen, die in einer früheren Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres berichtet wurden. Die von dem voranstehenden Paragraphen verlangten Angaben stimmen mit den Anforderungen des IAS 8 überein und sollen eng im Anwendungsbereich sein — sie beziehen sich nur auf die Änderung einer Schätzung. Ein Unternehmen ist nicht dazu verpflichtet, zusätzliche Finanzinformationen der Zwischenberichtsperiode in seinen Abschluss eines Geschäftsjahres einzubeziehen.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

Gleiche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wie im jährlichen Abschluss

28. **Ein Unternehmen hat die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in seinen Zwischenabschlüssen anzuwenden, die es in seinen Abschlüssen eines Geschäftsjahres anwendet, mit Ausnahme von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die nach dem Stichtag des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahres vorgenommen wurden und die in dem nächsten Abschluss eines Geschäftsjahres wiederzugeben sind. Die Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens (jährlich, halb- oder vierteljährlich) darf die Höhe des Jahresergebnisses jedoch nicht beeinflussen. Um diese Zielsetzung zu erreichen, sind Bewertungen in Zwischenberichten unterjährig auf einer vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumulierten Grundlage vorzunehmen.**

29. Durch die Anforderung, dass ein Unternehmen die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in seinen Zwischenabschlüssen wie in seinen

▼B

Abschlüssen eines Geschäftsjahres anzuwenden hat, könnte der Eindruck entstehen, dass Bewertungen in der Zwischenberichtsperiode so vorgenommen werden, als ob jede Zwischenberichtsperiode als unabhängige Berichterstattungsperiode alleine zu betrachten wäre. Bei der Vorschrift, dass die Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens nicht die Bewertung seiner Jahresergebnisse beeinflussen darf, erkennt Paragraph 28 jedoch an, dass eine Zwischenberichtsperiode Teil eines umfassenderen Geschäftsjahres ist. Unterjährige Bewertungen vom Beginn des Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin können die Änderungen von Schätzungen von Beträgen einschließen, die in früheren Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres berichtet wurden. Dennoch sind die Grundsätze zur Bilanzierung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen für die Zwischenberichtsperioden die gleichen wie in den jährlichen Abschlüssen.

30. Zur Veranschaulichung:

(a) die Grundsätze zur Erfassung und Bewertung von Aufwendungen aus außerplanmäßigen Abschreibungen von Vorräten, Restrukturierungsmaßnahmen oder Wertminderungen in einer Zwischenberichtsperiode sind die gleichen wie die, die ein Unternehmen befolgen würde, wenn es nur einen Abschluss eines Geschäftsjahres aufstellen würde. Wenn jedoch solche Sachverhalte in einer Zwischenberichtsperiode erfasst und bewertet werden, und in einer der folgenden Zwischenberichtsperioden des Geschäftsjahres Schätzungen geändert werden, wird die ursprüngliche Schätzung in der folgenden Zwischenberichtsperiode entweder durch eine Abgrenzung von zusätzlichen Aufwendungen oder durch die Rückbuchung des bereits erfassten Betrags geändert;

(b) Aufwendungen, die am Ende einer Zwischenberichtsperiode nicht die Definition eines Vermögenswerts erfüllen, werden in der Bilanz nicht abgegrenzt, um entweder zukünftige Informationen darüber abzuwarten, ob die Definition eines Vermögenswerts erfüllt wurde, oder um die Erträge über die Zwischenberichtsperioden innerhalb eines Geschäftsjahres zu glätten und

(c) Ertragsteueraufwand wird in jeder Zwischenberichtsperiode auf der Grundlage der besten Schätzung des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes erfasst, der für das gesamte Geschäftsjahr erwartet wird. Beträge, die für den Ertragsteueraufwand in einer Zwischenberichtsperiode abgegrenzt wurden, werden gegebenenfalls in einer nachfolgenden Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres angepasst, wenn sich die Schätzung des jährlichen Ertragsteuersatzes ändert.

31. Gemäß dem Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen (das Rahmenkonzept) versteht man unter Erfassung den „Einbezug eines Sachverhaltes in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Definition eines Abschlusspostens und die Kriterien für die Erfassung erfüllt". Die Definitionen von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen sind für die Erfassung sowohl am Abschlussstichtag als auch am Zwischenberichtsstichtag von grundlegender Bedeutung.

32. Für Vermögenswerte werden die gleichen Kriterien hinsichtlich der Beurteilung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens an Zwischenberichtsterminen und am Ende des Geschäftsjahres eines Unternehmens angewendet. Ausgaben, die auf Grund ihrer Art am Ende des Geschäftsjahres nicht die Bedingungen für einen Vermögenswert erfüllen würden, würden diese Bedingungen auch an Zwischenberichtsterminen nicht erfüllen. Gleichfalls hat eine Schuld an einem Zwischenberichtsstichtag ebenso wie am Abschlussstichtag eine zu diesem Zeitpunkt bestehende Verpflichtung darzustellen.

33. Ein unentbehrliches Merkmal von Erträgen und Aufwendungen ist, dass die entsprechenden Zugänge und Abgänge von Vermögenswerten und Schulden schon stattgefunden haben. Wenn diese Zugänge oder Abgänge stattgefunden haben, werden die zugehörigen Erträge und Aufwendungen erfasst. In allen anderen Fällen werden sie nicht erfasst. Das Rahmenkonzept besagt, „Aufwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn es zu einer Abnahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Abnahme bei einem Vermögenswert oder einer Zunahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich bewertet werden kann. (…) Das Rahmenkonzept gestattet jedoch nicht die Erfassung von Sachverhalten in der Bilanz, die nicht die Definition von Vermögenswerten oder Schulden erfüllen."

34. Bei der Bewertung der in seinen Abschlüssen dargestellten Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen sowie Cashflows ist es einem Unternehmen, das nur jährlich berichtet, möglich, Informationen

▼B

zu berücksichtigen, die während des gesamten Geschäftsjahres verfügbar sind. Tatsächlich beruhen seine Bewertungen auf einer vom Geschäftsjahresbeginn an bis zum Berichtstermin fortgeführten Grundlage.

35. Ein Unternehmen, das halbjährlich berichtet, verwendet Informationen, die in der Jahresmitte oder kurz danach verfügbar sind, um die Bewertungen in seinem Abschluss für die erste sechsmonatige Berichtsperiode durchzuführen, und Informationen, die am Jahresende oder kurz danach verfügbar sind, für die zwölfmonatige Berichtsperiode. Die Bewertungen für die zwölf Monate werden mögliche Änderungen von Schätzungen von Beträgen widerspiegeln, die für die erste sechsmonatige Berichtsperiode angegeben wurden. Die im Zwischenbericht für die erste sechsmonatige Berichtsperiode berichteten Beträge werden nicht rückwirkend angepasst. Die Paragraphen 16(d) und 26 schreiben jedoch vor, dass Art und Betrag jeder wesentlichen Änderung von Schätzungen angegeben wird.

36. Ein Unternehmen, das häufiger als halbjährlich berichtet, bewertet Erträge und Aufwendungen auf einer von Geschäftsjahresbeginn an bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführten Grundlage für jede Zwischenberichtsperiode, indem es Informationen verwendet, die verfügbar sind, wenn der jeweilige Abschluss aufgestellt wird. Erträge und Aufwendungen, die in der aktuellen Zwischenberichtsperiode dargestellt werden, spiegeln alle Änderungen von Schätzungen von Beträgen wider, die in früheren Zwischenberichtsperioden des Geschäftsjahres dargestellt wurden. Die in früheren Zwischenberichtsperioden berichteten Beträge werden nicht rückwirkend angepasst. Die Paragraphen 16(d) und 26 schreiben jedoch vor, dass Art und Betrag jeder wesentlichen Änderung von Schätzungen angegeben wird.

Saisonal, konjunkturell oder gelegentlich erzielte Erträge

37. **Erträge, die innerhalb eines Geschäftsjahres saisonal bedingt, konjunkturell bedingt oder gelegentlich erzielt werden, dürfen am Zwischenberichtsstichtag nicht vorgezogen oder abgegrenzt werden, wenn das Vorziehen oder die Abgrenzung am Ende des Geschäftsjahres des Unternehmens nicht angemessen wäre.**

38. Beispiele umfassen Dividendenerträge, Nutzungsentgelte und Zuwendungen der öffentlichen Hand. Darüber hinaus erwirtschaften einige Unternehmen gleich bleibend mehr Erträge in bestimmten Zwischenberichtsperioden eines Geschäftsjahres als in anderen Zwischenberichtsperioden, beispielsweise saisonale Erträge von Einzelhändlern. Solche Erträge werden bei ihrer Entstehung erfasst.

Aufwendungen, die während des Geschäftsjahres unregelmäßig anfallen

39. **Aufwendungen, die unregelmäßig während des Geschäftsjahres eines Unternehmens anfallen, sind für Zwecke der Zwischenberichterstattung dann und nur dann vorzuziehen oder abzugrenzen, wenn es auch am Ende des Geschäftsjahres angemessen wäre, diese Art der Aufwendungen vorzuziehen oder abzugrenzen.**

Anwendung der Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze

40. Anhang B enthält Beispiele zur Anwendung der grundlegenden, in den Paragraphen 28 bis 39 dargestellten Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze.

Verwendung von Schätzungen

41. **Bei der Bewertung in einem Zwischenbericht muss sichergestellt sein, dass die resultierenden Informationen verlässlich sind und dass alle wesentlichen Finanzinformationen, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant sind, angemessen angegeben werden. Auch wenn die Bewertungen in Geschäftsberichten und in Zwischenberichten oft auf vernünftigen Schätzungen beruhen, wird die Aufstellung von Zwischenberichten in der Regel eine umfangreichere Verwendung von Schätzungsmethoden erfordern als die der jährlichen Rechnungslegung.**

42. Anhang C enthält Beispiele für die Verwendung von Schätzungen in Zwischenberichtsperioden.

ANPASSUNG BEREITS DARGESTELLTER ZWISCHENBERICHTSPERIODEN

43. **Eine Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist mit Ausnahme von Übergangsregelungen, die von einem neuen**

▼B

International Accounting Standard vorgeschrieben werden, darzustellen durch:

(a) **Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres und vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre (siehe Paragraph 20), wenn das Unternehmen die Benchmark-Methode nach IAS 8 befolgt oder**

(b) **Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres, wenn das Unternehmen die alternativ zulässige Methode nach IAS 8 befolgt. In diesem Fall werden vergleichbare Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre nicht angepasst.**

44. Eine Zielsetzung des vorangegangenen Grundsatzes ist sicherzustellen, dass eine einzige Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen über das gesamte Geschäftsjahr angewendet wird. Gemäß IAS 8 wird eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden durch die rückwirkende Anwendung widergespiegelt, wobei Finanzinformationen aus früheren Berichtsperioden angepasst werden, wenn dies durchführbar ist. Wenn jedoch der Anpassungsbetrag, der sich auf die früheren Geschäftsjahre bezieht, nicht vernünftig bestimmbar ist, dann ist gemäß IAS 8 die neue Methode prospektiv anzuwenden. Eine zulässige Alternative besteht darin, die gesamte kumulierte rückwirkende Anpassung in die Ermittlung des Periodenergebnisses für die Berichtsperiode einzubeziehen, in der die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden geändert wurden. Der Grundsatz in Paragraph 43 führt dazu, dass vorgeschrieben wird, dass alle Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden innerhalb des aktuellen Geschäftsjahres rückwirkend auf den Anfang des Geschäftsjahres angewendet werden.

45. Die Darstellung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden an einem Zwischenberichtstermin innerhalb des Geschäftsjahres zuzulassen, würde die Anwendung zweier verschiedener Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen innerhalb eines einzelnen Geschäftsjahres zulassen. Das Resultat wären Verteilungsschwierigkeiten bei der Zwischenberichterstattung, unklare Betriebsergebnisse und eine erschwerte Analyse und Verständlichkeit der Informationen im Zwischenbericht.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

46. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.**

▼M3

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-5
Klassifizierung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräusserungsgruppen) als zur Veräußerung gehalten	6-14
Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte	13-14
Bewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräusserungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden	15-29
Bewertung eines langfristigen Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe)	15-19
Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen	20-25
Änderungen eines Veräußerungsplans	26-29
Darstellung und Angaben	30-42

▼M3

Darstellung von aufgegebenen Geschäftsbereichen	31-36
Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen	37
Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden	38-40
Zusätzliche Angaben	41-42
Übergangsvorschriften	43
Zeitpunkt des Inkrafttretens	44
Rücknahme von IAS 35	45

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Bilanzierung von zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten sowie die Darstellung von und die Anhangangaben zu *aufgegebenen Geschäftsbereichen* festzulegen. Im Besonderen schreibt der IFRS vor:

   (a) Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und *beizulegendem Zeitwert* abzüglich *Veräußerungskosten* zu bewerten und die Abschreibung dieser Vermögenswerte auszusetzen;

   und

   (b) Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind als gesonderter Posten in der Bilanz und die Ergebnisse aufgegebener Geschäftsbereiche als gesonderte Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

ANWENDUNGSBEREICH

2. Die Klassifizierungs- und Darstellungspflichten dieses IFRS gelten für alle angesetzten *langfristigen Vermögenswerte* (*) und alle Veräußerungsgruppen eines Unternehmens. Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS sind auf alle angesetzten langfristigen Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen (wie in Paragraph 4 beschrieben) anzuwenden, mit Ausnahme der in Paragraph 5 aufgeführten Vermögenswerte, die weiterhin gemäß dem jeweils angegebenen Standard zu bewerten sind.

3. Vermögenswerte, die gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003) als langfristige Vermögenswerte eingestuft wurden, dürfen nur dann in kurzfristige Vermögenswerte umgegliedert werden, wenn sie die Kriterien für eine Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“ gemäß diesem IFRS erfüllen. Vermögenswerte einer Gruppe, die ein Unternehmen normalerweise als langfristige Vermögenswerte betrachten würde und die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte eingestuft werden, wenn sie die Kriterien für eine Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“ gemäß diesem IFRS erfüllen.

4. Manchmal veräußert ein Unternehmen eine Gruppe von Vermögenswerten und möglicherweise einige direkt mit ihnen in Verbindung stehende Schulden gemeinsam in einer einzigen Transaktion. Bei einer solchen Veräußerungsgruppe kann es sich um eine Gruppe von *zahlungsmittelgenerierenden Einheiten*, eine einzelne zahlungsmittelgenerierende Einheit oder einen Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handeln. (**) Die Gruppe kann alle Arten von Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens umfassen, einschließlich kurzfristige Vermögenswerte, kurzfristige Schulden und Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 5 von den Bewertungsvorschriften dieses IFRS ausgenommen sind. Enthält die Veräußerungsgruppe einen langfristigen Vermögenswert, der in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses IFRS fällt, sind diese

(*) Bei einer Klassifizierung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge beinhalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird. Auf die Klassifizierung solcher Vermögenswerte findet Paragraph 3 Anwendung.

(**) Sobald jedoch erwartet wird, dass die in Verbindung mit einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten anfallenden Cashflows hauptsächlich durch Veräußerung und nicht durch fortgesetzte Nutzung erzeugt werden, werden sie weniger abhängig von den Cashflows aus anderen Vermögenswerten, so dass eine Veräußerungsgruppe, die Bestandteil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit war, zu einer eigenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit wird.

▼M3

Bewertungsvorschriften auf die gesamte Gruppe anzuwenden, d. h. die Gruppe ist zum niedrigeren Wert aus Buchwert oder beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Die Vorschriften für die Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe werden in den Paragraphen 18, 19 und 23 ausgeführt.

5. Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS (*) finden keine Anwendung auf die folgenden Vermögenswerte, die als einzelne Vermögenswerte oder Bestandteil einer Veräußerungsgruppe durch die nachfolgend angegebenen Standards abgedeckt werden:

   (a) latente Steueransprüche (IAS 12 *Ertragsteuern*);

   (b) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*);

   (c) finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* fallen;

   (d) langfristige Vermögenswerte, die nach dem Modell des beizulegenden Zeitwertes in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert werden;

   (e) langfristige Vermögenswerte, die mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich geschätzter Verkaufskosten gemäß IAS 41 *Landwirtschaft* angesetzt werden;

   (f) vertragliche Rechte im Rahmen von Versicherungsverträgen laut Definition in IFRS 4 *Versicherungsverträge*.

KLASSIFIZIERUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUSSERUNGSGRUPPEN) ALS ZUR VERÄUSSERUNG GEHALTEN

6. **Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ist als zur Veräußerung gehalten zu klassifizieren, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend durch ein Veräußerungsgeschäft und nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird.**

7. Damit dies der Fall ist, muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im gegenwärtigen Zustand zu Bedingungen, die für den Verkauf derartiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) gängig und üblich sind, sofort veräußerbar und eine solche Veräußerung *höchstwahrscheinlich* sein.

8. Eine Veräußerung ist dann höchstwahrscheinlich, wenn die zuständige Managementebene einen Plan für den Verkauf des Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen hat und mit der Suche nach einem Käufer und der Durchführung des Plans aktiv begonnen wurde. Des Weiteren muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) aktiv zum Erwerb für einen Preis angeboten werden, der in einem angemessenen Verhältnis zum gegenwärtig beizulegenden Zeitwert steht. Außerdem muss die Veräußerung erwartungsgemäß innerhalb von einem Jahr ab dem Zeitpunkt der Klassifizierung für eine Erfassung als abgeschlossener Verkauf in Betracht kommen, soweit gemäß Paragraph 9 nicht etwas anderes gestattet ist, und die zur Umsetzung des Plans erforderlichen Maßnahmen müssen den Schluss zulassen, dass wesentliche Änderungen am Plan oder eine Aufhebung des Plans unwahrscheinlich erscheinen.

9. Ereignisse oder Umstände können dazu führen, dass der Verkauf erst nach einem Jahr stattfindet. Eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums schließt nicht die Klassifizierung eines Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, und ausreichende substanzielle Hinweise vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Dies ist der Fall, wenn die in Anhang B angegebenen Kriterien erfüllt werden.

10. Veräußerungsgeschäfte umfassen auch den Tausch von langfristigen Vermögenswerten gegen andere langfristige Vermögenswerte, wenn der Tauschvorgang gemäß IAS 16 *Sachanlagen* wirtschaftliche Substanz hat.

11. Wird ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ausschließlich mit der Absicht einer späteren Veräußerung erworben, darf

(*) Mit Ausnahme der Paragraphen 18 und 19, die eine Bewertung der betreffenden Vermögenswerte gemäß anderen maßgeblichen IFRS vorschreiben.

▼M3

der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) nur dann zum Erwerbszeitpunkt als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, wenn das Ein-Jahres-Kriterium in Paragraph 8 erfüllt ist (mit Ausnahme der in Paragraph 9 gestatteten Fälle) und es höchstwahrscheinlich ist, dass andere in den Paragraphen 7 und 8 genannte Kriterien, die zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllt waren, innerhalb kurzer Zeit nach dem Erwerb (in der Regel innerhalb von drei Monaten) erfüllt werden.

12. Werden die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien nach dem Bilanzstichtag erfüllt, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im betreffenden veröffentlichten Abschluss nicht als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden. Werden diese Kriterien dagegen nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung erfüllt, sind die in Paragraph 41(a), (b) und (d) enthaltenen Informationen im Anhang anzugeben.

Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte

13. Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) dürfen nicht als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der zugehörige Buchwert überwiegend durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Erfüllt die stillzulegende Veräußerungsgruppe jedoch die in Paragraph 32(a)-(c) genannten Kriterien, sind die Ergebnisse und Cashflows der Veräußerungsgruppe zu dem Zeitpunkt, zu dem sie nicht mehr genutzt wird, als aufgegebener Geschäftsbereich gemäß den Paragraphen 33 und 34 darzustellen. Stillzulegende langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beinhalten auch langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die bis zum Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer genutzt werden sollen, und langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zur Stilllegung und nicht zur Veräußerung vorgesehen sind.

14. Ein langfristiger Vermögenswert, der vorübergehend außer Betrieb genommen wurde, darf nicht wie ein stillgelegter langfristiger Vermögenswert behandelt werden.

BEWERTUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUSSERUNGSGRUPPEN), DIE ALS ZUR VERÄUSSERUNG GEHALTEN KLASSIFIZIERT WERDEN

Bewertung eines langfristigen Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe)

15. **Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.**

16. Wenn neu erworbene Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11), führt die Anwendung von Paragraph 15 dazu, dass diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beim erstmaligen Ansatz mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert, wenn eine solche Klassifizierung nicht erfolgt wäre (beispielsweise den Anschaffungs- oder Herstellungskosten), und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. Dementsprechend sind Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.

17. Wird der Verkauf erst nach einem Jahr erwartet, sind die Veräußerungskosten mit ihrem Barwert zu bewerten. Ein Anstieg des Barwertes der Veräußerungskosten aufgrund des Zeitablaufs ist im Periodenergebnis unter Finanzierungskosten auszuweisen.

18. Unmittelbar vor der erstmaligen Klassifizierung eines Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten sind die Buchwerte des Vermögenswertes (bzw. alle Vermögenswerte und Schulden der Gruppe) gemäß den einschlägigen IFRS zu bewerten.

19. Bei einer späteren Neubewertung einer Veräußerungsgruppe sind die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die nicht in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallen, jedoch zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird, zuerst gemäß den einschlägigen IFRS neu zu bewerten und anschließend mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für die Veräußerungsgruppe anzusetzen.

▼M3

Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen

20. Ein Unternehmen hat bei einer erstmaligen oder späteren außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten einen Wertminderungsaufwand zu erfassen, soweit dieser nicht gemäß Paragraph 19 berücksichtigt wurde.

21. Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwertes abzüglich Veräußerungskosten für einen Vermögenswert ist als Gewinn zu erfassen, jedoch nur bis zur Höhe des kumulierten Wertminderungsaufwands, der gemäß diesem IFRS oder davor gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* erfasst wurde.

22. Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwertes abzüglich Veräußerungskosten für eine Veräußerungsgruppe ist als Gewinn zu erfassen:

(a) soweit dieser Anstieg nicht gemäß Paragraph 19 erfasst wurde;

jedoch

(b) nur bis zur Höhe des kumulativen Wertminderungsaufwands, der für die langfristigen Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallen, gemäß diesem IFRS oder davor gemäß IAS 36 erfasst wurde.

23. Der für eine Veräußerungsgruppe erfasste Wertminderungsaufwand (oder spätere Gewinn) verringert (bzw. erhöht) den Buchwert der langfristigen Vermögenswerte in der Gruppe, die den Bewertungsvorschriften dieses IFRS unterliegen, in der in den Paragraphen 104(a) und (b) und 122 des IAS 36 (überarbeitet 2004) angegebenen Verteilungsreihenfolge.

24. Ein Gewinn oder Verlust, der bis zum Tag der Veräußerung eines langfristigen Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe) bisher nicht erfasst wurde, ist am Tag der Ausbuchung zu erfassen. Die Vorschriften zur Ausbuchung sind dargelegt in:

(a) Paragraph 67-72 des IAS 16 (überarbeitet 2003) für Sachanlagen

und

(b) Paragraph 112-117 des IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004) für immaterielle Vermögenswerte.

25. Ein langfristiger Vermögenswert darf, solange er als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehört, nicht planmäßig abgeschrieben werden. Zinsen und andere Aufwendungen, die den Schulden einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe zugerechnet werden können, sind weiterhin zu erfassen.

Änderungen eines Veräußerungsplans

26. Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, die in den Paragraphen 7-9 genannten Kriterien jedoch nicht mehr erfüllen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.

27. Ein langfristiger Vermögenswert, der nicht mehr als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird (oder nicht mehr zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehört) ist anzusetzen mit dem niedrigeren Wert aus:

(a) dem Buchwert, bevor der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wurde, bereinigt um alle planmäßigen Abschreibungen oder Neubewertungen, die ohne eine Klassifizierung des Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten erfasst worden wären.

▼M3

(b) dem *erzielbaren Betrag* zum Zeitpunkt der späteren Entscheidung, nicht zu verkaufen (*).

28. Notwendige Anpassungen des Buchwertes langfristiger Vermögenswerte, die nicht mehr als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind in der Berichtsperiode, in der die Kriterien der Paragraphen 7-9 nicht mehr erfüllt sind, in den Erträgen (**) aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu berücksichtigen. Die Anpassung ist in der Gewinn- und Verlustrechnung unter der gleichen Position wie die gegebenenfalls gemäß Paragraph 37 dargestellten Gewinne oder Verluste auszuweisen.

29. Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Schulden aus einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Schulden der zum Verkauf stehenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien der Paragraphen 7-9 erfüllt. Andernfalls sind die verbleibenden langfristigen Vermögenswerte der Gruppe, die für sich genommen die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, einzeln mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und dem zu diesem Zeitpunkt beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Alle langfristigen Vermögenswerte, die diesen Kriterien nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 26 klassifiziert werden.

DARSTELLUNG UND ANGABEN

30. **Ein Unternehmen hat Informationen darzustellen und anzugeben, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen von aufgegebenen Geschäftsbereichen und der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) zu beurteilen.**

Darstellung von aufgegebenen Geschäftsbereichen

31. Ein *Unternehmensbestandteil* bezeichnet einen Geschäftsbereich und die zugehörigen Cashflows, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung vom restlichen Unternehmen klar abgegrenzt werden können. Mit anderen Worten: ein Unternehmensbestandteil ist während seiner Nutzungsdauer eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gewesen.

32. Ein aufgegebener Geschäftsbereich ist ein Unternehmensbestandteil, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird

und der

(a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt,

(b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist

oder

(c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.

33. Folgende Angaben sind von einem Unternehmen zu machen:

(a) ein gesonderter Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung, welcher der Summe entspricht aus:

(i) dem Ergebnis nach Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs

und

(ii) dem Ergebnis nach Steuern, das bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde.

(*) Ist der langfristige Vermögenswert Bestandteil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, entspricht der erzielbare Betrag dem Buchwert, der nach Verteilung eines Wertminderungsaufwands bei dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit gemäß IAS 36 erfasst worden wäre.

(**) Sofern die Vermögenswerte keine Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerte sind, die vor einer Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten gemäß IAS 16 oder IAS 38 neu bewertet wurden, ist die Anpassung als eine Zu- oder Abnahme auf Grund einer Neubewertung zu behandeln.

▼M3

(b) eine Untergliederung des gesonderten Betrags unter (a) in:

(i) Erlöse, Aufwendungen und Ergebnis vor Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs;

(ii) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81(h) des IAS 12;

(iii) den Gewinn oder Verlust, der bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe (n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde.

(iv) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81(h) von IAS 12.

Diese Gliederung kann in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in den Anhangangaben zur Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden. Die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung hat in einem eigenen Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche, also getrennt von den fortzuführenden Geschäftsbereichen, zu erfolgen. Eine Gliederung ist nicht für Veräußerungsgruppen erforderlich, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11).

(c) die Netto-Cashflows, die der laufenden Geschäftstätigkeit sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereichs zuzurechnen sind; diese Angaben können entweder in einem bestimmten Abschlussbestandteil oder in den Anhangangaben dargestellt werden. Sie sind nicht für Veräußerungsgruppen erforderlich, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11).

34. Die Angaben gemäß Paragraph 33 sind für frühere im Abschluss dargestellte Berichtsperioden so anzupassen, dass sich die Angaben auf alle Geschäftsbereiche beziehen, die bis zum Bilanzstichtag der zuletzt dargestellten Berichtsperiode aufgegeben wurden.

35. Alle in der gegenwärtigen Periode vorgenommenen Änderungen von Beträgen, die früher im Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche dargestellt wurden und in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung eines aufgegebenen Geschäftsbereichs in einer vorangegangenen Periode stehen, sind unter diesem Abschnitt in einer gesonderten Kategorie auszuweisen. Es sind die Art und Höhe solcher Anpassungen anzugeben. Im Folgenden werden einige Beispiele für Situationen genannt, in denen derartige Anpassungen auftreten können:

(a) Auflösung von Unsicherheiten, die durch die Bedingungen des Veräußerungsgeschäfts entstehen, wie beispielsweise die Auflösung von Kaufpreisanpassungen und Klärung von Entschädigungsfragen mit dem Käufer.

(b) Auflösung von Unsicherheiten, die auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmensbestandteils vor seiner Veräußerung zurückzuführen sind oder in direktem Zusammenhang damit stehen, wie beispielsweise beim Verkäufer verbliebene Verpflichtungen aus der Umwelt- und Produkthaftung.

(c) Abgeltung von Verpflichtungen im Rahmen eines Versorgungsplans für Arbeitnehmer, sofern diese Abgeltung in direktem Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft steht.

36. Wird ein Unternehmensbestandteil nicht mehr als zur Veräußerung gehalten klassifiziert, ist das Ergebnis dieses Unternehmensbestandteils, das zuvor gemäß den Paragraphen 33-35 im Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche ausgewiesen wurde, umzugliedern und für alle dargestellten Berichtsperioden in die Erträge aus fortzuführenden Geschäftsbereichen einzubeziehen. Die Beträge für vorangegangene Berichtsperioden sind mit dem Hinweis zu versehen, dass es sich um angepasste Beträge handelt.

Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen

37. Alle Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden und nicht die Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs erfüllen, sind im Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu erfassen.

▼M3

Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden

38. Langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sowie die Vermögenswerte einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe sind in der Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen. Die Schulden einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe sind getrennt von anderen Schulden in der Bilanz auszuweisen. Diese Vermögenswerte und Schulden dürfen nicht miteinander saldiert und als gesonderter Betrag abgebildet werden. Die Hauptgruppen der Vermögenswerte und Schulden, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind außer in dem gemäß Paragraph 39 gestatteten Fall entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Alle direkt im Eigenkapital erfassten kumulativen Erträge oder Aufwendungen, die in Verbindung mit langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) stehen, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind gesondert auszuweisen.

39. Handelt es sich bei der Veräußerungsgruppe um ein neu erworbenes Tochterunternehmen, dass zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (siehe Paragraph 11), ist eine Angabe der Hauptklassen der Vermögenswerte und Schulden nicht erforderlich.

40. Die Beträge, die für langfristige Vermögenswerte oder Vermögenswerte und Schulden von Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, in den Bilanzen vorangegangener Berichtsperioden ausgewiesen wurden, sind nicht neu zu gliedern oder anzupassen, um die bilanzielle Gliederung für die zuletzt dargestellte Berichtsperiode widerzuspiegeln.

Zusätzliche Angaben

41. Ein Unternehmen hat in der Berichtsperiode, in der ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) entweder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert oder verkauft wurde, im Anhang die folgenden Informationen anzugeben:

    (a) eine Beschreibung des langfristigen Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe);

    (b) eine Beschreibung der Sachverhalte und Umstände der Veräußerung oder der Sachverhalte und Umstände, die zu der erwarteten Veräußerung führen, sowie die voraussichtliche Art und Weise und der voraussichtliche Zeitpunkt dieser Veräußerung;

    (c) der gemäß den Paragraphen 20-22 erfasste Gewinn oder Verlust und, falls dieser nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird, in welcher Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung dieser Gewinn oder Verlust berücksichtigt wurde;

    (d) gegebenenfalls das Segment, in dem der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß IAS 14 *Segmentberichterstattung* ausgewiesen wird.

42. Wenn die Paragraphen 26 oder 29 Anwendung finden, sind in der Berichtsperiode, in der eine Änderung des Plans zur Veräußerung des langfristigen Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen wurde, die Sachverhalte und Umstände zu beschreiben, die zu dieser Entscheidung geführt haben, und die Auswirkungen der Entscheidung auf das Ergebnis für die dargestellte Berichtsperiode und die dargestellten vorangegangenen Berichtsperioden anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

43. Der IFRS ist prospektiv auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) anzuwenden, welche nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Klassifizierung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen. Die Vorschriften des IFRS können auf alle langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) angewendet werden, die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen, sofern die Bewertungen und anderen notwendigen Informationen zur Anwendung des IFRS zu dem Zeitpunkt durchgeführt bzw. eingeholt wurden, zu dem diese Kriterien ursprünglich erfüllt wurden.

▼M3

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON IAS 35

45. Dieser IFRS ersetzt IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen*.

▼M3

ANHANG A

Begriffsbestimmungen

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

Zahlungsmittelgenerierende Einheit	Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.
Unternehmensbestandteil	Ein Geschäftsbereich und die zugehörigen Cashflows, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung vom restlichen Unternehmen klar abgegrenzt werden können.
Veräußerungskosten	Zusätzliche Kosten, die der Veräußerung eines Vermögenswertes (oder einer **Veräußerungsgruppe**) direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.
kurzfristiger Vermögenswert	Ein Vermögenswert, der eines der nachfolgenden Kriterien erfüllt: (a) seine Realisation wird innerhalb des normalen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet oder er wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten; (b) er wird primär für Handelszwecke gehalten; (c) seine Realisation wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet; oder (d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente, es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswertes zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag eingeschränkt.
aufgegebener Geschäftsbereich	Ein **Unternehmensbestandteil**, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird und: (a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt, (b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder (c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
Veräußerungsgruppe-Veräußerungsgruppe	Eine Gruppe von Vermögenswerten, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise veräußert werden sollen, sowie die direkt mit ihnen in Verbindung stehenden Schulden, die bei der Transaktion übertragen werden. Die Gruppe beinhaltet den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, wenn sie eine zahlungsmittelgenerierende Einheit darstellt, welcher der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß den Vorschriften der Paragraphen 80-87 des IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004) zugeordnet wurde, oder es sich um einen Geschäftsbereich innerhalb einer solchen zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt.
beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen

▼M3

	ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
feste Kaufverpflichtung	Eine für beide Parteien verbindliche und in der Regel einklagbare Vereinbarung mit einer nicht nahe stehenden Partei, die (a) alle wesentlichen Bestimmungen, einschließlich Preis und Zeitpunkt der Transaktionen, enthält und (b) so schwerwiegende Konsequenzen bei einer Nichterfüllung festlegt, dass eine Erfüllung **höchstwahrscheinlich** ist.
höchstwahrscheinlich	Erheblich wahrscheinlicher als **wahrscheinlich**.
langfristiger Vermögenswert	Ein Vermögenswert, der nicht die Definition eines **kurzfristigen Vermögenswertes** erfüllt.
wahrscheinlich	es spricht mehr dafür als dagegen
erzielbarer Betrag	Der höhere Betrag aus dem **beizulegenden Zeitwert** eines Vermögenswertes abzüglich **Veräußerungskosten** und seinem **Nutzungswert**.
Nutzungswert	Der Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, die aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer erwartet werden.

▼M3

ANHANG B

Ergänzungen zu Anwendungen

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

VERLÄNGERUNG DES FÜR DEN VERKAUFSABSCHLUSS BENÖTIGTEN ZEITRAUMS

B1 Wie in Paragraph 9 ausgeführt, schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums nicht die Klassifizierung eines Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, und ausreichende substanzielle Hinweise vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Ein Abweichen von der in Paragraph 8 vorgeschriebenen Ein-Jahres-Frist ist daher in den folgenden Situationen zulässig, in denen solche Ereignisse oder Umstände eintreten:

(a) zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen einen Plan zur Veräußerung eines langfristigen Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe) beschließt, erwartet es bei vernünftiger Betrachtungsweise, dass andere Parteien (mit Ausnahme des Käufers) die Übertragung des Vermögenswertes (oder der Veräußerungsgruppe) von Bedingungen abhängig machen werden, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und:

(i) die zur Erfüllung dieser Bedingungen erforderlichen Maßnahmen können erst nach Erlangen einer *festen Kaufverpflichtung* ergriffen werden,

und

(ii) es ist höchstwahrscheinlich, dass eine feste Kaufverpflichtung innerhalb von einem Jahr erlangt wird.

(b) ein Unternehmen erlangt eine feste Kaufverpflichtung, in deren Folge ein Käufer oder andere Parteien die Übertragung eines Vermögenswertes (oder einer Veräußerungsgruppe), die vorher als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wurden, unerwartet von Bedingungen abhängig machen, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und:

(i) es sind rechtzeitig Maßnahmen zur Erfüllung der Bedingungen ergriffen worden,

und

(ii) es wird ein günstiger Ausgang der den Verkauf verzögernden Faktoren erwartet.

(c) während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist treten Umstände ein, die vorher für unwahrscheinlich erachtet wurden, auf Grund dessen langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die vorher als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wurden, nicht bis zum Ablauf dieser Frist veräußert werden, und:

(i) während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist hat das Unternehmen die erforderlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der geänderten Umstände ergriffen,

(ii) der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) wird aktiv zu einem Preis vermarktet, der angesichts der geänderten Umstände angemessen ist,

und

(iii) die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien werden erfüllt.

▼**M3**

ANHANG C

Änderungen anderer IFRS

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser IFRS auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

C1 IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003) wird wie folgt geändert.

Paragraph 68 wird wie folgt geändert:

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

(a) …

Paragraph 68A wird wie folgt hinzugefügt:

68A. ***In der Bilanz sind auch nachfolgende Posten darzustellen:***

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

und

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

Paragraph 81 wird wie folgt geändert:

81. ***Im Abschluss sind für die betreffende Periode zumindest nachfolgende Posten darzustellen:***

…

(d) Steueraufwendungen;

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

und

(f) Ergebnis.

Paragraph 87(e) wird wie folgt geändert:

(e) aufgegebene Geschäftsbereiche;

C2 In IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* wird Paragraph 22(b) und (c) wie folgt geändert:

(b) Bekanntgabe eines Plans zur Aufgabe eines Geschäftsbereichs;

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

C3 IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert.

Paragraph 52 wird wie folgt geändert:

52. ***Ein Unternehmen hat für jedes berichtspflichtige Segment das Segmentergebnis anzugeben, wobei das Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen getrennt vom Ergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen auszuweisen ist.***

▼**M3**

Paragraph 52A wird wie folgt hinzugefügt:

52A. ***Ein Unternehmen hat die im Abschluss dargestellten Segmentergebnisse vorangegangener Berichtsperioden so anzupassen, dass die nach Paragraph 52 erforderlichen Angaben für aufgegebene Geschäftsbereiche sich auf alle Geschäftsbereiche beziehen, die zum Bilanzstichtag der zuletzt dargestellten Berichtsperiode als aufgegeben klassifiziert waren.***

Paragraph 67 wird wie folgt geändert:

67. ***Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung zwischen den für die berichtspflichtigen Segmente angegebenen Informationen und den zusammengefassten Informationen im Konzern- oder Einzelabschluss darzustellen. Bei der Darstellung der Überleitungsrechnung sind die Segmenterträge auf die Unternehmenserträge von externen Kunden überzuleiten (einschließlich der Angabe des Betrags der Unternehmenserlöse von externen Kunden, die nicht in irgendwelche Segmenterträge einbezogen wurden). Das Segmentergebnis ist auf ein vergleichbares Maß sowohl des betrieblichen Gewinnes oder Verlustes eines Unternehmens aus fortzuführenden Geschäftsbereichen als auch des Gewinnes oder Verlustes eines Unternehmens aus aufgegebenen Geschäftsbereichen überzuleiten. Das Segmentergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen ist auf den Gewinn oder Verlust des Unternehmens aus aufgegebenen Geschäftsbereichen überzuleiten. Das Segmentvermögen ist…***

C4 IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003) wird wie folgt geändert.

Paragraph 3 wird wie folgt geändert:

3. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

(a) Sachanlagen, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden;

(b) biologische Vermögenswerte…;

bzw.

(c) Abbau- und Schürfrechte…

Jedoch gilt dieser Standard für Sachanlagen, die verwendet werden, um die unter (b) und (c) beschriebenen Vermögenswerte auszuüben bzw. zu erhalten.

Paragraph 55 wird wie folgt geändert:

55. … Die Abschreibung eines Vermögenswertes endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird. Demzufolge hört die Abschreibung nicht auf, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem aktiven Gebrauch ausgeschieden ist, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist. Allerdings…

Paragraph 73(e)(ii) wird wie folgt geändert:

(ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

Paragraph 79(c) wird wie folgt geändert:

(c) der Buchwert von Sachanlagen, die nicht mehr genutzt werden und die nicht gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden;

C5 In IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 2003) wird Paragraph 41A wie folgt hinzugefügt:

41A. Vermögenswerte aus einem Finanzierungsleasing, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), sind gemäß diesem IFRS zu bilanzieren.

C6 IAS 27 *Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* wird wie folgt geändert.

Paragraph 12 wird wie folgt geändert:

12. ***Der Konzernabschluss schließt alle Tochterunternehmen des Mutterunternehmens ein, mit Ausnahme der in Paragraph 16 aufgeführten (*).***

▼**M3**

Paragraph 12 wird mit der folgenden Fußnote ergänzt:

(*) Erfüllt ein Tochterunternehmen zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, ist es gemäß diesem Standard zu bilanzieren.

Die Paragraphen 16-18 werden gestrichen.

Paragraph 37 wird wie folgt geändert:

37. ***Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS aufgestellt, dann sind die Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die nicht gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), wie folgt zu bilanzieren:***

(a) zu Anschaffungskosten

oder

(b) in Übereinstimmung mit IAS 39.

Für jede Kategorie von Anteilen gelten die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), sind gemäß diesem IFRS zu bilanzieren.

Paragraph 39 wird wie folgt geändert:

39. ***Anteile an gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss in Übereinstimmung mit IAS 39 bilanziert werden, sind im separaten Einzelabschluss des Anteilseigners nach IFRS in gleicher Weise zu bilanzieren.***

Paragraph 40(a) und (b) wird gestrichen.

C7 IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* wird wie folgt geändert.

Paragraph 13 wird wie folgt geändert:

13. ***Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind nach der Equity-Methode zu bilanzieren, ausgenommen wenn:***

(a) die Anteile gemäß IFRS 5* Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche *als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden;

(b) …

Paragraph 14 wird wie folgt geändert:

14. ***Die in Paragraph 13(a) beschriebenen Anteile sind in Übereinstimmung mit IFRS 5 zu bilanzieren.***

In Paragraph 15 wird, nachdem der Verweis auf IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* als Folge von IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* gestrichen wurde, wie folgt geändert:

15. Wenn zuvor als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Anteile an einem assoziierten Unternehmen die Kriterien für eine derartige Klassifizierung nicht mehr erfüllen, müssen sie ab dem Zeitpunkt ihrer Klassifizierung als zur Veräußerung gehaltene Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden. Die Abschlüsse für die Perioden seit der Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten sind entsprechend anzupassen.

Paragraph 16 wird gestrichen.

Paragraph 38 wird wie folgt geändert:

38. ***…anzugeben. Der Anteil des Anteilseigners an allen aufgegebenen Geschäftsbereichen der assoziierten Unternehmen ist ebenfalls gesondert anzugeben.***

C8 IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* wird wie folgt geändert.

Paragraph 2(a) wird wie folgt geändert:

(a) der Anteil ist gemäß IFRS 5* Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche *als zur Veräußerung gehalten klassifiziert;

▼M3

Paragraph 42 wird wie folgt geändert:

42. ***Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, sind in Übereinstimmung mit diesem IFRS zu bilanzieren.***

In Paragraph 43 wird der Verweis auf IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* durch IFRS 3 gestrichen und der Wortlaut wie folgt geändert:

43. Wenn zuvor als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen die Kriterien für eine derartige Klassifizierung nicht mehr erfüllen, müssen sie ab dem Zeitpunkt ihrer Klassifizierung als zur Veräußerung gehaltene Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden. Die Abschlüsse für die Perioden seit der Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten sind entsprechend anzupassen.

Paragraph 44 wird gestrichen.

C9 IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (herausgegeben 1998) wird wie folgt geändert.

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

1. ***Dieser Standard muss auf die Bilanzierung einer Wertminderung von allen Vermögenswerten angewendet werden, davon ausgenommen sind:***

   (a) …

   (f) … (siehe IAS 40* Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*);

   (g) … (siehe IAS 41* Landwirtschaft*);

   und

   (h) langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5* Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche *als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.

Paragraph 2 wird wie folgt geändert:

2. IAS 36 gilt nicht für Wertminderungen von Vorräten, Vermögenswerten aus Fertigungsaufträgen, latenten Steueransprüchen, in Verbindung mit Leistungen an Arbeitnehmer entstehenden Vermögenswerten oder Vermögenswerten, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), da die auf diese Vermögenswerte anwendbaren bestehenden Standards bereits spezielle Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögenswerte enthalten.

In Paragraph 5 wird die Definition einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit wie folgt geändert:

Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Der letzte Satz von Paragraph 9(f) wird mit der folgenden Fußnote ergänzt:

(*) Sobald ein Vermögenswert die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen wird), fällt er nicht mehr in den Anwendungsbereich des IAS 36, sondern ist gemäß IFRS 5 zu bilanzieren.

C10 IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004) wird wie folgt geändert.

Alle Verweise auf „Nettoveräußerungspreis“ werden durch „beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten“ ersetzt.

Paragraph 2 wird wie folgt geändert:

2. ***Dieser Standard muss auf die Bilanzierung einer Wertminderung von allen Vermögenswerten angewendet werden, davon ausgenommen sind:***

   (a) …

   ***(i) langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5* Zur Veräußerung gehaltene langfristige**

▼M3

Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche ***als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.***

Paragraph 3 wird wie folgt geändert:

3. IAS 36 gilt nicht für Wertminderungen von Vorräten, Vermögenswerten aus Fertigungsaufträgen, latenten Steueransprüchen, in Verbindung mit Leistungen an Arbeitnehmer entstehenden Vermögenswerten oder Vermögenswerten, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), da die auf diese Vermögenswerte anwendbaren bestehenden Standards Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögenswerte enthalten.

In Paragraph 6 wird die Definition einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit wie folgt geändert:

Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Der letzte Satz von Paragraph 12(f) wird mit der folgenden Fußnote ergänzt:

(*) Sobald ein Vermögenswert die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen wird), fällt er nicht mehr in den Anwendungsbereich des IAS 36, sondern ist gemäß IFRS 5 zu bilanzieren.

C11 In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* wird Paragraph 9 wie folgt geändert:

9. Dieser Standard ist auf Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen (einschließlich aufgegebene Geschäftsbereiche) anzuwenden. Wenn eine Restrukturierungsmaßnahme der Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs entspricht, können zusätzliche Angaben nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* erforderlich werden.

C12 IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (herausgegeben 1998) (*) wird wie folgt geändert.

Paragraph 2 wird wie folgt geändert:

2. …Dieser Standard findet beispielsweise keine Anwendung auf:

(a) …

(e) …;

(f) … und Bewertung);

und

(g) langfristige immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören).

Paragraph 79 wird wie folgt geändert:

79. ***… Die Abschreibung endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5*** **Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche** ***als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen wird), spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird.***

Paragraph 106 wird wie folgt geändert:

106. Die Abschreibung hört nicht auf, wenn der immaterielle Vermögenswert nicht mehr genutzt wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist oder gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehört).

(*) Wie 2003 durch IAS 16 geändert.

▼**M3**

Paragraph 107(e)(ii) wird wie folgt geändert:

(ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

C13 IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004)wird wie folgt geändert.

Paragraph 3 wird wie folgt geändert:

3. … Dieser Standard findet beispielsweise keine Anwendung auf:

(a) …

(h) langfristige immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder in einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe enthalten sind).

Paragraph 97 wird wie folgt geändert:

97. ***… Die Abschreibung endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5* Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche *als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen wird), spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird…***

Paragraph 117 wird wie folgt geändert:

117. Die Abschreibung eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer hört nicht auf, wenn der immaterielle Vermögenswert nicht mehr genutzt wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist oder gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehört).

Paragraph 118(e)(ii) wird wie folgt geändert:

(ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

C14 IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (überarbeitet 2003)wird wie folgt geändert.

Paragraph 9(a) wird wie folgt geändert:

(a) Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit … bestimmt sind…;

Paragraph 56 wird wie folgt geändert:

56. ***Sofern sich ein Unternehmen nach dem erstmaligen Ansatz für das Anschaffungskostenmodell entscheidet, hat es seine gesamten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach den Vorschriften des IAS 16 für dieses Modell zu bewerten, ausgenommen solche, die gemäß IFRS 5* Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche *als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören). Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), sind in Übereinstimmung mit IFRS 5 zu bewerten.***

Paragraph 76(c) wird wie folgt geändert:

(c) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

Paragraph 79(d)(iii) wird wie folgt geändert:

(iii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

▼**M3**

C15 IAS 41 *Landwirtschaft* wird wie folgt geändert.

Paragraph 30 wird wie folgt geändert:

30. ***Es wird angenommen, dass der beizulegende Zeitwert für einen biologischen Vermögenswert verlässlich bestimmt werden kann. Diese Annahme kann jedoch lediglich beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswertes widerlegt werden, für den marktbestimmte Preise oder Werte nicht vorhanden sind und für den alternative Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts als eindeutig nicht verlässlich gelten. In solch einem Fall ist dieser biologische Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Sobald der beizulegende Zeitwert eines solchen biologischen Vermögenswertes verlässlich ermittelbar wird, hat ein Unternehmen ihn zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten. Der beizulegende Zeitwert gilt als verlässlich ermittelbar, sobald ein langfristiger biologischer Vermögenswert gemäß IFRS 5*** **Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche** ***die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen wird).***

Paragraph 50(c) wird wie folgt geändert:

(c) Verringerungen infolge von Verkäufen und biologische Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören);

C16 IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird wie folgt geändert:

Paragraph 12(b) wird wie folgt geändert:

(b) Die Paragraphen 26-34B verbieten die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS.

Paragraph 26 wird wie folgt geändert:

26. Dieser IFRS verbietet die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS hinsichtlich der:

(a) …

(b) Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (Paragraphen 28-30);

(c) Schätzungen (Paragraphen 31-34);

und

(d) als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Vermögenswerten und aufgegebenen Geschäftsbereichen.

Paragraph 34A wird wie folgt hinzugefügt:

34A. IFRS 5 schreibt die prospektive Anwendung auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) vor, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten nach dem Inkrafttreten des IFRS erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als aufgegebene Geschäftsbereiche nach dem Inkrafttreten des IFRS erfüllen. IFRS 5 gestattet eine Anwendung der Vorschriften des IFRS auf alle langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen, sofern die Bewertungen und anderen notwendigen Informationen zur Anwendung des IFRS zu dem Zeitpunkt durchgeführt bzw. eingeholt wurden, zu dem diese Kriterien ursprünglich erfüllt wurden.

Paragraph 34B wird wie folgt hinzugefügt:

34B. Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2005 auf IFRS umstellt, hat die Übergangsbestimmungen des IFRS 5 anzuwenden. Erfolgt die Umstellung auf IFRS am oder nach dem 1. Januar 2005, ist IFRS 5 retrospektiv anzuwenden.

▼M3

C17 IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* wird wie folgt geändert.

Paragraph 36 wird wie folgt geändert:

36. **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses zu verteilen, indem er die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens, die die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, zu ihren zu dem Zeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten ansetzt, mit Ausnahme der langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind und die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten anzusetzen sind. Jegliche Differenz…**

Paragraph 75(b) und (d) wird wie folgt geändert:

(b) zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode angesetzt wird, mit Ausnahme von dem Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer Veräußerungsgruppe enthalten ist, die beim Erwerb die Kriterien zur Einstufung „als zur Veräußerung gehalten“ gemäß IFRS 5 erfüllt;

(d) einen Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer gemäß IFRS 5 als zur „Veräußerung gehalten“ eingestuften Veräußerungsgruppe enthalten ist, und einen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode ausgebucht wurde, ohne vorher zu einer als ‚zur Veräußerung gehalten’ eingestuften Veräußerungsgruppe gehört zu haben;

C18 In den zum 31. März 2004 anwendbaren International Financial Reporting Standards, einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, werden alle Bezugnahmen auf „aufzugebende Geschäftsbereiche“ in „aufgegebene Geschäftsbereiche“ geändert.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 36

Wertminderung von Vermögenswerten

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-5
Definitionen	6
Identifizierung eines Vermögenswertes, der wertgemindert sein könnte	7-17
Bewertung des erzielbaren Betrages	18-57
Bewertung des erzielbaren Betrages eines immateriellen Vermögenswertes mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer	24
Beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten	25-29
Nutzungswert	30-57
Grundlage für die Schätzungen der künftigen Cashflows	33-38
Zusammensetzung der Schätzungen der künftigen Cashflows	39-53
Künftige Cashflows in Fremdwährung	54
Abzinsungssatz	55-57
Erfassung und Bewertung eines Wertminderungsaufwands	58-64
Zahlungsmittelgenerierende Einheiten und Geschäfts- oder Firmenwert	65-108
Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der ein Vermögenswert gehört	66-73
Erzielbarer Betrag und Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit	74-103
Geschäfts- oder Firmenwert	80-99
Zuordnung von Geschäfts- oder Firmenwert zu zahlungsmittelgenerierenden Einheiten	80-87

▼M3

Überprüfung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten mit einem Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung	88-90
Minderheitsanteile	91-95
Zeitpunkt der Prüfungen auf Wertminderung	96-99
Gemeinschaftliche Vermögenswerte	100-103
Wertminderungsaufwand für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit	104-108
Wertaufholung	109-125
Wertaufholung für einen einzelnen Vermögenswert	117-121
Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit	122-123
Wertaufholung für einen Geschäfts- oder Firmenwert	124-125
Angaben	126-137
Schätzungen, die zur Bewertung der erzielbaren Beträge der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, die einen Geschäfts- oder Firmenwert oder immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer enthalten, benutzt werden	134-137
Übergangsvorschriften und zeitpunkt des inkrafttretens	138-140
Rücknahme von IAS 36 (herausgegeben 1998)	141

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 36 (1998) *Wertminderung von Vermögenswerten* und ist anzuwenden

(a) auf im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen mit Datum vom 31. März 2004 oder danach erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert und erworbene immaterielle Vermögenswerte,

(b) auf alle anderen Vermögenswerte in der ersten Berichtsperiode eines am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist es, die Verfahren vorzuschreiben, die ein Unternehmen anwendet, um sicherzustellen, dass seine Vermögenswerte nicht mit mehr als ihrem erzielbaren Betrag bewertet werden. Ein Vermögenswert wird mit mehr als seinem erzielbaren Betrag bewertet, wenn sein Buchwert den Betrag übersteigt, der durch die Nutzung oder den Verkauf des Vermögenswertes erzielt werden könnte. Wenn dies der Fall ist, wird der Vermögenswert als wertgemindert bezeichnet und der Standard verlangt, dass das Unternehmen einen Wertminderungsaufwand erfasst. Der Standard konkretisiert ebenso, wann ein Unternehmen einen Wertminderungsaufwand aufzuheben hat und schreibt Angaben vor.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard muss auf die Bilanzierung einer Wertminderung von allen Vermögenswerten angewendet werden, davon ausgenommen sind:***

   (a) Vorräte (siehe IAS 2* Vorräte*);

   (b) Vermögenswerte, die aus Fertigungsaufträgen entstehen (siehe IAS 11* Fertigungsaufträge*);

   (c) latente Steueransprüche (siehe IAS 12* Ertragsteuern*);

   (d) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (siehe IAS 19* Leistungen an Arbeitnehmer*);

   (e) finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich des IAS 39* Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung *fallen;

   (f) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (siehe IAS 40* Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*);

   (g) mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehende biologische Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet werden (siehe IAS 41* Landwirtschaft*);

▼M3

(h) abgegrenzte Anschaffungskosten und immaterielle Vermögenswerte, die aus den vertraglichen Rechten eines Versicherers aufgrund von Versicherungsverträgen entstehen, und in den Anwendungsbereich von IFRS 4* Versicherungsverträge *fallen;

und

(i) langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5* Langfristige zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche *als zum Veräußerung gehalten eingestuft werden.

3. Dieser Standard ist nicht auf Vorräte, auf Vermögenswerte, die aus Fertigungsaufträgen entstehen, auf latente Steueransprüche, auf Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren oder auf Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind (bzw. die Teil einer zur Veräußerung gehaltenen Gruppe sind) anzuwenden, da auf diese Sachverhalte anzuwendende bestehende Standards Regelungen für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögenswerte enthalten.

4. Dieser Standard ist auf finanzielle Vermögenswerte anzuwenden, die wie folgt eingestuft sind:

   (a) Tochterunternehmen, wie in IAS 27 *Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* definiert;

   (b) assoziierte Unternehmen, wie in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* definiert;

   und

   (c) Joint Ventures, wie in IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* definiert.

   Bei Wertminderungen anderer finanzieller Vermögenswerte ist IAS 39 heranzuziehen.

5. Dieser Standard ist nicht auf finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen, auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zum beizulegenden Zeitwert gemäß IAS 40 bewertet werden, oder auf biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit in Zusammenhang stehen und die gemäß IAS 41 zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet werden, anzuwenden. Dieser Standard ist jedoch auf Vermögenswerte anzuwenden, die zum Neubewertungsbetrag (d.h. beizulegenden Zeitwert) nach anderen Standards, wie dem Neubewertungsmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* angesetzt werden. Die Identifizierung, ob ein neu bewerteter Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hängt von der Grundlage ab, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes benutzt wird:

   (a) wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes seinem Marktwert entspricht, besteht die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes und dessen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten in den direkt zurechenbaren Kosten für den Abgang des Vermögenswertes:

      (i) wenn die Veräußerungskosten unbedeutend sind, ist der erzielbare Betrag des neu bewerteten Vermögenswertes notwendigerweise fast identisch mit, oder größer als, dessen Neubewertungsbetrag (d.h. beizulegender Zeitwert). Nach Anwendung der Anforderungen für eine Neubewertung ist es in diesem Fall unwahrscheinlich, dass der neu bewertete Vermögenswert wertgemindert ist, und eine Schätzung des erzielbaren Betrages ist nicht notwendig.

      (ii) wenn die Veräußerungskosten nicht unbedeutend sind, ist der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten des neu bewerteten Vermögenswertes notwendigerweise geringer als sein beizulegender Zeitwert. Deshalb wird der neu bewertete Vermögenswert wertgemindert sein, wenn sein Nutzungswert geringer ist als sein Neubewertungsbetrag (d.h. beizulegender Zeitwert). Nach Anwendung der Anforderungen für eine Neubewertung wendet ein Unternehmen in diesem Fall diesen Standard an, um zu ermitteln, ob der Vermögenswert wertgemindert sein könnte.

   (b) wenn der beizulegende Zeitwert auf einer anderen Grundlage als der des Marktwertes bestimmt worden ist, kann der Neubewertungsbetrag (d.h. beizulegende Zeitwert) größer oder kleiner als der erzielbare Betrag des Vermögenswertes sein. Nach der Anwendung der Regelungen für eine Neubewertung wendet ein Unternehmen daher diesen Standard an, um zu ermitteln, ob der Vermögenswert wertgemindert sein könnte.

▼M3

DEFINITIONEN

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

Ein aktiver Markt ist ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt:

(a) die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;

(b) vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden;

und

(c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Das Datum des Vertragsabschlusses bei einem Unternehmenszusammenschluss ist das Datum, an dem der grundlegende Vertrag zwischen den sich zusammenschließenden Parteien geschlossen wird und, im Falle von börsennotierten Unternehmen, öffentlich bekannt gegeben wird. Im Falle einer feindlichen Übernahme wird der Tag, an dem eine ausreichende Anzahl von Eigentümern des erworbenen Unternehmens das Angebot des erwerbenden Unternehmens angenommen hat, damit das erwerbende Unternehmen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangen kann, als der früheste Zeitpunkt eines grundlegenden Vertragsabschlusses zwischen den sich zusammenschließenden Parteien angesehen.

Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen (Amortisationen) und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen angesetzt wird.

Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Gemeinschaftliche Vermögenswerte sind Vermögenswerte, außer dem Geschäfts- oder Firmenwert, die zu den künftigen Cashflows sowohl der zu prüfenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit als auch anderer zahlungsmittelgenerierender Einheiten beitragen.

Die Veräußerungskosten sind zusätzliche Kosten, die dem Verkauf eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

Das Abschreibungsvolumen umfasst die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes oder einen Ersatzbetrag abzüglich seines Restwertes.

Abschreibung (Amortisation) ist die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer (*).

Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte.

Ein Wertminderungsaufwand ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit seinen erzielbaren Betrag übersteigt.

Der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und Nutzungswert.

Die Nutzungsdauer ist entweder:

(a) die voraussichtliche Nutzungszeit des Vermögenswertes im Unternehmen;

oder

(*) Im Fall eines immateriellen Vermögenswertes wird grundsätzlich der Ausdruck Amortisation anstelle von Abschreibung benutzt. Beide Ausdrücke haben dieselbe Bedeutung.

▼M3

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Der Nutzungswert ist der Barwert der künftigen Cashflows, der voraussichtlich aus einem Vermögenswert oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit abgeleitet werden kann.

IDENTIFIZIERUNG EINES VERMÖGENSWERTES, DER WERTGEMINDERT SEIN KÖNNTE

7. Die Paragraphen 8-17 konkretisieren, wann der erzielbare Betrag zu bestimmen ist. Diese Anforderungen benutzen den Begriff „ein Vermögenswert", aber sind ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden. Der übrige Teil dieses Standards ist folgendermaßen aufgebaut:

   (a) Die Paragraphen 18-57 beschreiben die Anforderungen an die Bewertung des erzielbaren Betrages. Diese Anforderungen benutzen auch den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden.

   (b) Die Paragraphen 58-108 beschreiben die Anforderungen an die Erfassung und die Bewertung von Wertminderungsaufwendungen. Die Erfassung und die Bewertung von Wertminderungsaufwendungen für einzelne Vermögenswerte, außer dem Geschäfts- oder Firmenwert, werden in den Paragraphen 58-64 behandelt. Die Paragraphen 65-108 behandeln die Erfassung und Bewertung von Wertminderungsaufwendungen für zahlungsmittelgenerierende Einheiten und den Geschäfts- oder Firmenwert.

   (c) Die Paragraphen 109-116 beschreiben die Anforderungen an die Umkehr eines in früheren Berichtsperioden für einen Vermögenswert oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit erfassten Wertminderungsaufwands. Diese Anforderungen benutzen wiederum den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden. Zusätzliche Anforderungen sind für einen einzelnen Vermögenswert in den Paragraphen 117-121, für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit in den Paragraphen 122 und 123 und für den Geschäfts- oder Firmenwert in den Paragraphen 124 und 125 festgelegt.

   (d) Die Paragraphen 126-133 konkretisieren die Informationen, die über Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen für Vermögenswerte und zahlungsmittelgenerierende Einheiten anzugeben sind. Die Paragraphen 134-137 konkretisieren zusätzliche Angabepflichten für zahlungsmittelgenerierende Einheiten, denen ein Geschäfts- oder Firmenwert bzw. immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer zwecks Überprüfung auf Wertminderung zugeordnet wurden.

8. Ein Vermögenswert ist wertgemindert, wenn sein Buchwert seinen erzielbaren Betrag übersteigt. Die Paragraphen 12-14 beschreiben einige Anhaltspunkte dafür, dass sich eine Wertminderung ereignet haben könnte. Wenn einer von diesen Anhaltspunkten vorliegt, ist ein Unternehmen verpflichtet, eine formelle Schätzung des erzielbaren Betrages vorzunehmen. Wenn kein Anhaltspunkt für einen Wertminderungsaufwand vorliegt, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen nicht, eine formale Schätzung des erzielbaren Betrages vorzunehmen, es sei denn, es ist etwas anderes in Paragraph 10 beschrieben.

9. ***Ein Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag einzuschätzen, ob irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes zu schätzen.***

10. ***Unabhängig davon, ob irgendein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt, muss ein Unternehmen auch:***

    (a) einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbestimmten Nutzungsdauer oder einen noch nicht nutzungsbereiten immateriellen Vermögenswert jährlich auf Wertminderung überprüfen, indem sein Buchwert mit seinem erzielbaren Betrag verglichen wird. Diese Überprüfung auf Wertminderung kann zu jedem Zeitpunkt innerhalb des Geschäftsjahres durchgeführt werden, vorausgesetzt, sie wird immer zum gleichen Zeitpunkt jedes Jahres durchgeführt. Verschiedene immaterielle Vermögenswerte können zu unterschiedlichen Zeiten auf Wertminderung geprüft werden. Wenn

▼M3

ein solcher immaterieller Vermögenswert jedoch erstmals in der aktuellen Berichtsperiode angesetzt wurde, muss dieser immaterielle Vermögenswert vor Ende der aktuellen Berichtsperiode auf Wertminderung geprüft werden.

(b) den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert jährlich auf Wertminderung gemäß den Paragraphen 80-99 überprüfen.

11. Die Fähigkeit eines immateriellen Vermögenswertes ausreichend künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen, um seinen Buchwert zu erzielen, unterliegt, bis der Vermögenswert zum Gebrauch zur Verfügung steht, für gewöhnlich größerer Ungewissheit, als nachdem er nutzungsbereit ist. Daher verlangt dieser Standard von einem Unternehmen, den Buchwert eines noch nicht zum Gebrauch verfügbaren immateriellen Vermögenswertes mindestens jährlich auf Wertminderung zu prüfen.

12. ***Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:***

Externe Informationsquellen

(a) Während der Berichtsperiode ist der Marktwert eines Vermögenswertes deutlich stärker gesunken als dies durch den Zeitablauf oder die gewöhnliche Nutzung zu erwarten wäre.

(b) Während der Berichtsperiode sind signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist, oder in Bezug auf den Markt, für den der Vermögenswert bestimmt ist, eingetreten oder werden in der nächsten Zukunft eintreten.

(c) Die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen haben sich während der Berichtsperiode erhöht und solche Erhöhungen werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswertes herangezogen wird, auswirken und den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes wesentlich vermindern.

(d) Der Buchwert des Reinvermögens des Unternehmens ist größer als seine Marktkapitalisierung.

Interne Informationsquellen

(e) Es liegen substanzielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswertes vor.

(f) Während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswertes, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereiches, zu dem ein Vermögenswert gehört, Planungen für den Abgang eines Vermögenswertes vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt und die Neueinschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes als begrenzt vielmehr als unbegrenzt (*).

(g) Das interne Berichtswesen liefert substanzielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswertes schlechter ist oder sein wird als erwartet.

13. Die Liste in Paragraph 12 ist nicht abschließend. Ein Unternehmen kann andere Anhaltspunkte, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, identifizieren, und diese würden das Unternehmen ebenso verpflichten, den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes zu bestimmen, oder im Falle eines Geschäfts- oder Firmenwertes eine Wertminderungsüberprüfung gemäß den Paragraphen 80-99 vorzunehmen.

(*) Sobald ein Vermögenswert die Kriterien erfüllt, um als „zur Veräußerung gehalten" eingestuft zu werden (oder Teil einer Gruppe ist, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird), wird er vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen und gemäß IFRS 5 *Langfristige zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* bilanziert.

▼M3

14. Substanzielle Hinweise aus dem internen Berichtswesen, die anzeigen, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, schließen folgende Faktoren ein:

(a) Cashflows für den Erwerb des Vermögenswertes, oder nachfolgende Mittelerfordernisse für den Betrieb oder die Unterhaltung des Vermögenswertes, die signifikant höher sind als ursprünglich geplant;

(b) tatsächliche Netto-Cashflows oder betriebliche Gewinne oder Verluste, die aus der Nutzung des Vermögenswertes resultieren, die signifikant schlechter als ursprünglich geplant sind;

(c) ein wesentlicher Rückgang der geplanten Netto-Cashflows oder des betrieblichen Ergebnisses oder eine signifikante Erhöhung der geplanten Verluste, die aus der Nutzung des Vermögenswertes resultieren;

oder

(d) betriebliche Verluste oder Nettomittelabflüsse in Bezug auf den Vermögenswert, wenn die gegenwärtigen Beträge für die Berichtsperiode mit den veranschlagten Beträgen für die Zukunft zusammengefasst werden.

15. Wie in Paragraph 10 angegeben, verlangt dieser Standard, dass ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer oder einer, der noch nicht zum Gebrauch verfügbar ist, und ein Geschäfts- oder Firmenwert mindestens jährlich auf Wertminderung zu überprüfen sind. Außer bei Anwendung der in Paragraph 10 dargestellten Anforderungen ist das Konzept der Wesentlichkeit bei der Identifizierung, ob der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes zu schätzen ist, heranzuziehen. Wenn frühere Berechnungen beispielsweise zeigen, dass der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes erheblich über dessen Buchwert liegt, braucht das Unternehmen den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes nicht erneut zu schätzen, soweit sich keine Ereignisse ereignet haben, die diese Differenz beseitigt haben könnten. Entsprechend kann eine frühere Analyse zeigen, dass der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes auf einen (oder mehrere) der in Paragraph 12 aufgelisteten Anhaltspunkte nicht sensibel reagiert.

16. Zur Veranschaulichung von Paragraph 15 ist ein Unternehmen, wenn die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen für Finanzinvestitionen während der Berichtsperiode gestiegen sind, in den folgenden Fällen nicht verpflichtet, eine formale Schätzung des erzielbaren Betrages eines Vermögenswertes vorzunehmen:

(a) wenn der Abzinsungssatz, der bei der Berechnung des Nutzungswertes des Vermögenswertes benutzt wird, wahrscheinlich nicht von der Erhöhung dieser Marktrenditen beeinflusst wird. Eine Erhöhung der kurzfristigen Zinssätze muss sich beispielsweise nicht wesentlich auf den Abzinsungssatz auswirken, der für einen Vermögenswert benutzt wird, der noch eine lange Restnutzungsdauer hat.

(b) Wenn der Abzinsungssatz, der bei der Berechnung des Nutzungswertes des Vermögenswertes benutzt wird, wahrscheinlich von der Erhöhung dieser Marktzinssätze betroffen ist, aber eine frühere Sensitivitätsanalyse des erzielbaren Betrages zeigt, dass:

(i) es unwahrscheinlich ist, dass es zu einer wesentlichen Verringerung des erzielbaren Betrages kommen wird, weil die künftigen Cashflows wahrscheinlich ebenso steigen werden (in einigen Fällen kann ein Unternehmen beispielsweise in der Lage sein zu zeigen, dass es seine Erlöse anpasst, um jegliche Erhöhungen der Marktzinssätze zu kompensieren);

oder

(ii) es unwahrscheinlich ist, dass die Abnahme des erzielbaren Betrages einen wesentlichen Wertminderungsaufwand zur Folge hat.

17. Wenn ein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, kann dies darauf hindeuten, dass die Restnutzungsdauer, die Abschreibungs-/Amortisationsmethode oder der Restwert des Vermögenswertes überprüft und entsprechend dem auf den Vermögenswert anwendbaren Standard angepasst werden muss, auch wenn kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst wird.

BEWERTUNG DES ERZIELBAREN BETRAGES

18. Dieser Standard definiert den erzielbaren Betrag als den höheren der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und Nutzungswert eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerier-

▼M3

enden Einheit. Die Paragraphen 19-57 beschreiben die Anforderungen an die Bewertung des erzielbaren Betrages. Diese Anforderungen benutzen den Begriff „ein Vermögenswert“, aber sind ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden.

19. Es ist nicht immer erforderlich, sowohl den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten als auch den Nutzungswert eines Vermögenswertes zu bestimmen. Wenn einer dieser Werte den Buchwert des Vermögenswertes übersteigt, ist der Vermögenswert nicht wertgemindert und es ist nicht erforderlich, den anderen Wert zu schätzen.

20. Es kann möglich sein, den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten auch dann zu bestimmen, wenn der Vermögenswert nicht an einem aktiven Markt gehandelt wird. Manchmal wird es indes nicht möglich sein, den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bestimmen, weil keine Grundlage für eine verlässliche Schätzung des Betrages aus dem Verkauf des Vermögenswertes zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen und vertragswilligen Parteien besteht. In diesem Fall kann das Unternehmen den Nutzungswert des Vermögenswertes als seinen erzielbaren Betrag verwenden.

21. Liegt kein Grund zu der Annahme vor, dass der Nutzungswert eines Vermögenswertes seinen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten wesentlich übersteigt, kann der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten als erzielbarer Betrag des Vermögenswertes angesehen werden. Dies ist häufig bei Vermögenswerten der Fall, die zu Veräußerungszwecken gehalten werden. Das liegt daran, dass der Nutzungswert eines Vermögenswertes, der zu Veräußerungszwecken gehalten wird, hauptsächlich aus den Nettoveräußerungserlösen besteht, da die künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes bis zu seinem Abgang wahrscheinlich unbedeutend sein werden.

22. Der erzielbare Betrag ist für einen einzelnen Vermögenswert zu bestimmen, es sei denn, ein Vermögenswert erzeugt keine Mittelzuflüsse, die weitestgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind. Wenn dies der Fall ist, ist der erzielbare Betrag für die zahlungsmittelgenerierende Einheit zu bestimmen, zu der der Vermögenswert gehört (siehe Paragraphen 65-103), es sei denn, dass entweder:

    (a) der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten des Vermögenswertes höher ist als sein Buchwert;

        oder

    (b) der Nutzungswert des Vermögenswertes Schätzungen zufolge nahezu dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten entspricht, und der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten ermittelt werden kann.

23. In einigen Fällen können Schätzungen, Durchschnittswerte und computerunterstützte abgekürzte Verfahren angemessene Annäherungen an die in diesem Standard dargestellten ausführlichen Berechnungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der Verkaufskosten oder des Nutzungswertes liefern.

Bewertung des erzielbaren Betrages eines immateriellen Vermögenswertes mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer

24. Paragraph 10 verlangt, dass ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer jährlich auf Wertminderung zu überprüfen ist, wobei sein Buchwert mit seinem erzielbaren Betrag verglichen wird, unabhängig davon ob irgendetwas auf eine Wertminderung hindeutet. Die jüngsten ausführlichen Berechnungen des erzielbaren Betrages eines solchen Vermögenswertes, der in einer vorhergehenden Berichtsperiode ermittelt wurde, können jedoch für die Überprüfung auf Wertminderung dieses Vermögenswertes in der aktuellen Berichtsperiode benutzt werden, vorausgesetzt, dass alle nachstehenden Kriterien erfüllt sind:

    (a) wenn der immaterielle Vermögenswert keine Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung erzeugt, die von denen anderer Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten weitestgehend unabhängig sind, und daher als Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der er gehört, auf Wertminderung überprüft wird, haben sich die diese Einheit bildenden Vermögenswerte und Schulden seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrages nicht wesentlich geändert;

    (b) die letzte Berechnung des erzielbaren Betrages ergab einen Betrag, der den Buchwert des Vermögenswertes wesentlich überstieg;

▼M3

und

(c) auf der Grundlage einer Analyse der seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrages aufgetretenen Ereignisse und geänderten Umstände ist die Wahrscheinlichkeit, dass bei einer aktuellen Ermittlung der erzielbare Betrag niedriger als der Buchwert des Vermögenswertes sein würde, äußerst gering.

Beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten

25. Der bestmögliche substanzielle Hinweis für den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten eines Vermögenswertes ist der in einem bindenden Verkaufsvertrag zwischen unabhängigen Geschäftspartnern festgelegte Preis, nach Abzug der zusätzlichen Kosten, die dem Verkauf des Vermögenswertes direkt zugeordnet werden können.

26. Wenn kein bindender Verkaufsvertrag vorliegt, der Vermögenswert jedoch an einem aktiven Markt gehandelt wird, ist der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten der Marktpreis des Vermögenswertes abzüglich der Veräußerungskosten. Der aktuelle Angebotspreis wird für gewöhnlich als geeigneter Marktpreis erachtet. Wenn aktuelle Angebotspreise nicht zur Verfügung stehen, kann der Preis der jüngsten Transaktion eine geeignete Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der Verkaufskosten liefern, vorausgesetzt, dass zwischen dem Zeitpunkt der Transaktion und dem Zeitpunkt, zu dem die Schätzung vorgenommen wurde, keine signifikante Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse eingetreten ist.

27. Wenn kein bindender Verkaufsvertrag oder aktiver Markt für einen Vermögenswert besteht, basiert der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten auf der Grundlage der besten verfügbaren Informationen, um den Betrag widerzuspiegeln, den ein Unternehmen an dem Bilanzstichtag aus dem Verkauf des Vermögenswertes zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern nach dem Abzug der Veräußerungskosten erzielen könnte. Bei der Bestimmung dieses Betrages berücksichtigt ein Unternehmen das Ergebnis der jüngsten Transaktionen für ähnliche Vermögenswerte innerhalb derselben Branche. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten spiegelt nicht das Ergebnis eines Zwangsverkaufs wider, sofern das Management nicht zum sofortigen Verkauf gezwungen ist.

28. Sofern die Veräußerungskosten nicht als Schulden angesetzt wurden, werden sie bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der Verkaufskosten abgezogen. Beispiele für derartige Kosten sind Gerichts- und Anwaltskosten, Börsenumsatzsteuern und ähnliche Transaktionssteuern, die Aufwendungen für die Beseitigung des Vermögenswertes und die direkt zurechenbaren zusätzlichen Aufwendungen, um den Vermögenswert in den entsprechenden Zustand für seinen Verkauf zu versetzen. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* definiert) und Aufwendungen, die mit der Verringerung oder Reorganisation eines Geschäftsbereichs nach dem Verkauf eines Vermögenswertes verbunden sind, sind indes keine direkt zurechenbaren zusätzlichen Kosten für die Veräußerung des Vermögenswertes.

29. Manchmal erfordert die Veräußerung eines Vermögenswertes, dass der Käufer eine Schuld übernimmt, und für den Vermögenswert und die Schuld ist nur ein einziger beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten vorhanden. Paragraph 78 erläutert, wie in solchen Fällen zu verfahren ist.

Nutzungswert

30. ***In der Berechnung des Nutzungswertes eines Vermögenswertes müssen sich die folgenden Elemente widerspiegeln:***

(a) eine Schätzung der künftigen Cashflows, die das Unternehmen durch den Vermögenswert zu erzielen erhofft;

(b) Erwartungen im Hinblick auf eventuelle wertmäßige oder zeitliche Veränderungen dieser künftigen Cashflows;

(c) der Zinseffekt, der durch den risikolosen Zinssatz des aktuellen Marktes dargestellt wird;

(d) der Preis, um die mit dem Vermögenswert verbundene Unsicherheit zu tragen;

und

▼M3

(e) andere Faktoren, wie Illiquidität, die Marktteilnehmer bei der Preisgestaltung der künftigen Cashflows, die das Unternehmen durch den Vermögenswert zu erzielen erhofft, widerspiegeln würden.

31. Die Schätzung des Nutzungswertes eines Vermögenswertes umfasst die folgenden Schritte:

(a) die Schätzung der künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes und aus seiner letztendlichen Veräußerung;

sowie

(b) die Anwendung eines angemessenen Abzinsungssatzes für jene künftigen Cashflows.

32. Die in Paragraph 30(b), (d) und (e) aufgeführten Elemente können entweder als Anpassungen der künftigen Cashflows oder als Anpassungen des Abzinsungssatzes widergespiegelt werden. Welchen Ansatz ein Unternehmen auch anwendet, um Erwartungen hinsichtlich eventueller wertmäßiger oder zeitlicher Änderungen der künftigen Cashflows widerzuspiegeln, es muss letztendlich der erwartete Barwert der künftigen Cashflows, d.h. der gewichtete Durchschnitt aller möglichen Ergebnisse widergespiegelt werden. Anhang A enthält zusätzliche Leitlinien für die Anwendung der Barwert-Methoden, um den Nutzungswert eines Vermögenswertes zu bewerten.

Grundlage für die Schätzungen der künftigen Cashflows

33. ***Bei der Ermittlung des Nutzungswertes muss ein Unternehmen:***

(a) die Cashflow-Prognosen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen aufbauen, die die beste vom Management vorgenommene Einschätzung der ökonomischen Rahmenbedingungen repräsentieren, die für die Restnutzungsdauer eines Vermögenswertes bestehen werden. Ein größeres Gewicht ist dabei auf externe Hinweise zu legen.

(b) die Cashflow-Prognosen auf den jüngsten vom Management genehmigten Finanzplänen/Vorhersagen aufbauen, die jedoch alle geschätzten künftigen Mittelzuflüsse bzw. Mittelabflüsse, die aus künftigen Restrukturierungen oder aus der Verbesserung bzw. Erhöhung der Ertragskraft des Vermögenswertes erwartet werden, ausschließen sollen. Auf diesen Finanzplänen/Vorhersagen basierende Prognosen sollen sich auf einen Zeitraum von maximal fünf Jahren erstrecken, es sei denn, dass ein längerer Zeitraum gerechtfertigt werden kann.

(c) die Cashflow-Prognosen jenseits des Zeitraums schätzen, auf den sich die jüngsten Finanzpläne/Vorhersagen beziehen, unter Anwendung einer gleich bleibenden oder rückläufigen Wachstumsrate für die Folgejahre durch eine Extrapolation der Prognosen, die auf den Finanzplänen/Vorhersagen beruhen, es sei denn, dass eine steigende Rate gerechtfertigt werden kann. Diese Wachstumsrate darf die langfristige Durchschnittswachstumsrate für die Produkte, die Branchen oder das Land bzw. die Länder, in dem/denen das Unternehmen tätig ist, oder für den Markt, in welchem der Vermögenswert genutzt wird, nicht überschreiten, es sei denn, dass eine höhere Rate gerechtfertigt werden kann.

34. Das Management beurteilt die Angemessenheit der Annahmen, auf denen seine aktuellen Cashflow-Prognosen beruhen, indem es die Gründe für Differenzen zwischen den vorherigen Cashflow-Prognosen und den aktuellen Cashflows überprüft. Das Management hat sicherzustellen, dass die Annahmen, auf denen die aktuellen Cashflow-Prognosen beruhen, mit den effektiven Ergebnissen der Vergangenheit übereinstimmen, vorausgesetzt, dass die Auswirkungen von Ereignissen und Umständen, die, nachdem die effektiven Cashflows generiert waren, auftraten, dies als geeignet erscheinen lassen.

35. Detaillierte, eindeutige und verlässliche Finanzpläne/Vorhersagen für künftige Cashflows für längere Perioden als fünf Jahre sind in der Regel nicht verfügbar. Aus diesem Grund beruhen die Schätzungen des Managements über die künftigen Cashflows auf den jüngsten Finanzplänen/Vorhersagen für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren. Das Management kann auch Cashflow-Prognosen verwenden, die sich auf Finanzpläne/Vorhersagen für einen längeren Zeitraum als fünf Jahre erstrecken, wenn es sicher ist, dass diese Prognosen verlässlich sind und es seine Fähigkeit unter Beweis stellen kann, basierend auf vergangenen Erfahrungen, die Cashflows über den entsprechenden längeren Zeitraum genau vorherzusagen.

▼M3

36. Cashflow-Prognosen bis zum Ende der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes werden durch die Extrapolation der Cashflow-Prognosen auf der Basis der Finanzpläne/Vorhersagen unter Verwendung einer Wachstumsrate für die Folgejahre vorgenommen. Diese Rate ist gleich bleibend oder fallend, es sei denn, dass eine Steigerung der Rate objektiven Informationen über den Verlauf des Lebenszyklus eines Produktes oder einer Branche entspricht. Falls angemessen, ist die Wachstumsrate gleich Null oder negativ.

37. Soweit die Bedingungen günstig sind, werden Wettbewerber wahrscheinlich in den Markt eintreten und das Wachstum beschränken. Deshalb ist es für ein Unternehmen schwierig, die durchschnittliche historische Wachstumsrate für die Produkte, die Branchen, das Land oder die Länder, in dem/denen das Unternehmen tätig ist, oder für den Markt für den der Vermögenswert genutzt wird, über einen längeren Zeitraum (beispielsweise zwanzig Jahre) zu überschreiten.

38. Bei der Verwendung der Informationen aus den Finanzplänen/Vorhersagen berücksichtigt ein Unternehmen, ob die Informationen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen beruhen und die beste Einschätzung des Managements über die ökonomischen Rahmenbedingungen, die über die Restnutzungsdauer eines Vermögenswertes bestehen werden, darstellen.

Zusammensetzung der Schätzungen der künftigen Cashflows

39. ***In die Schätzungen der künftigen Cashflows sind die folgenden Elemente einzubeziehen:***

    (a) Prognosen der Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes;

    (b) Prognosen der Mittelabflüsse, die notwendigerweise entstehen, um Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes zu erzielen (einschließlich der Mittelabflüsse zur Vorbereitung des Vermögenswertes für seine Nutzung), die direkt oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis dem Vermögenswert zugeordnet werden können;

    und

    (c) Netto-Cashflows, die ggf. für den Abgang des Vermögenswertes am Ende seiner Nutzungsdauer eingehen (oder gezahlt werden).

40. Schätzungen der künftigen Cashflows und des Abzinsungssatzes spiegeln stetige Annahmen über die auf die allgemeine Inflation zurückzuführenden Preissteigerungen wider. Wenn der Abzinsungssatz die Wirkung von Preissteigerungen, die auf die allgemeine Inflation zurückzuführen sind, einbezieht, werden die künftigen Cashflows in nominalen Beträgen geschätzt. Wenn der Abzinsungssatz die Wirkung von Preissteigerungen, die auf die allgemeine Inflation zurückzuführen sind, nicht einbezieht, werden die künftigen Cashflows in realen Beträgen geschätzt (schließen aber künftige spezifische Preissteigerungen oder -senkungen ein).

41. Die Prognosen der Mittelabflüsse schließen jene für die tägliche Wartung des Vermögenswertes als auch künftige Gemeinkosten ein, die der Nutzung des Vermögenswertes direkt zugerechnet oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können.

42. Wenn der Buchwert eines Vermögenswertes noch nicht alle Mittelabflüsse enthält, die anfallen werden, bevor dieser nutzungs- oder verkaufsbereit ist, enthält die Schätzung der künftigen Mittelabflüsse eine Schätzung aller weiteren künftigen Mittelabflüsse, die erwartungsgemäß anfallen werden, bevor der Vermögenswert nutzungs- oder verkaufsbereit ist. Dies ist beispielsweise der Fall für ein im Bau befindliches Gebäude oder bei einem noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsprojekt.

43. Um Doppelzählungen zu vermeiden, beziehen die Schätzungen der künftigen Cashflows die folgenden Faktoren nicht mit ein:

    (a) Mittelzuflüsse von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen des zu prüfenden Vermögenswertes sind (beispielsweise finanzielle Vermögenswerte wie Forderungen);

    und

    (b) Mittelabflüsse, die sich auf als Schulden angesetzte Verpflichtungen beziehen (beispielsweise Verbindlichkeiten, Pensionen oder Rückstellungen).

44. ***Künftige Cashflows sind für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen. Schätzungen der künftigen***

▼M3

Cashflows dürfen nicht die geschätzten künftigen Cashflows umfassen, deren Entstehung erwartet wird, aufgrund

(a) einer künftigen Restrukturierung, zu der ein Unternehmen noch nicht verpflichtet ist;

oder

(b) einer Verbesserung oder Erhöhung der Ertragskraft des Vermögenswertes.

45. Da die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand geschätzt werden, spiegelt der Nutzungswert nicht die folgenden Faktoren wider:

(a) künftige Mittelabflüsse oder die dazugehörigen Kosteneinsparungen (beispielsweise durch die Verminderung des Personalaufwands) oder der erwartete Nutzen aus einer künftigen Restrukturierung, zu der ein Unternehmen noch nicht verpflichtet ist;

oder

(b) künftige Mittelabflüsse, die die Ertragskraft des Vermögenswertes verbessern oder erhöhen werden, oder die dazugehörigen Mittelzuflüsse, die aus solchen Mittelabflüsse entstehen sollen.

46. Eine Restrukturierung ist ein vom Management geplantes und gesteuertes Programm, das entweder den Umfang der Geschäftstätigkeit oder die Weise, in der das Geschäft geführt wird, wesentlich verändert. IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* konkretisiert, wann sich ein Unternehmen zu einer Restrukturierung verpflichtet hat.

47. Wenn ein Unternehmen zu einer Restrukturierung verpflichtet ist, sind wahrscheinlich einige Vermögenswerte von der Restrukturierung betroffen sein. Sobald das Unternehmen zur Restrukturierung verpflichtet ist:

(a) spiegeln seine zwecks Bestimmung des Nutzungswertes künftigen Schätzungen der Cashflows die Kosteneinsparungen und den sonstigen Nutzen aus der Restrukturierung wider (auf Basis der jüngsten vom Management gebilligten Finanzpläne/Vorhersagen);

und

(b) werden seine Schätzungen künftiger Mittelabflüsse für die Restrukturierung in einer Restrukturierungsrückstellung in Übereinstimmung mit IAS 37 erfasst.

Das erläuternde Beispiel 5 veranschaulicht die Wirkung einer künftigen Restrukturierung auf die Berechnung des Nutzungswertes.

48. Bis ein Unternehmen Mittelabflüsse tätigt, die die Ertragskraft des Vermögenswertes verbessern oder erhöhen, enthalten die Schätzungen der künftigen Cashflows keine künftigen geschätzten Mittelzuflüsse, die infolge der Erhöhung des mit dem Mittelabfluss verbundenen wirtschaftlichen Nutzens zufließen werden (siehe erläuterndes Beispiel 6).

49. Schätzungen der künftigen Cashflows umfassen auch künftige Mittelabflüsse, die erforderlich sind, um den wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswertes auf dem gegenwärtigen Niveau zu halten. Wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit aus Vermögenswerten mit verschiedenen geschätzten Nutzungsdauern besteht, die alle für den laufenden Betrieb der Einheit notwendig sind, wird bei der Schätzung der mit der Einheit verbundenen künftigen Cashflows der Ersatz von Vermögenswerten kürzerer Nutzungsdauer als Teil der täglichen Wartung der Einheit betrachtet. Ähnliches gilt, wenn ein einzelner Vermögenswert aus Bestandteilen mit unterschiedlichen Nutzungsdauern besteht, dann wird der Ersatz der Bestandteile kürzerer Nutzungsdauer als Teil der täglichen Wartung des Vermögenswertes betrachtet, wenn die vom Vermögenswert generierten künftigen Cashflows geschätzt werden.

50. ***In den Schätzungen der künftigen Cashflows sind folgende Elemente nicht enthalten:***

(a) Mittelzu- oder -abflüsse aus Finanzierungstätigkeiten;

oder

(b) Ertragsteuereinnahmen oder -zahlungen.

51. Geschätzte künftige Cashflows spiegeln Annahmen wider, die der Art und Weise der Bestimmung des Abzinsungssatzes entsprechen. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen zweimal angerechnet oder ignoriert werden. Da der Zinseffekt bei der Diskontierung der künftigen Cashflows berücksichtigt wird, schließen diese Cashflows Mittelzu- oder

▼M3

-abflüsse aus Finanzierungstätigkeit aus. Da der Abzinsungssatz auf einer Vorsteuerbasis bestimmt wird, werden auch die künftigen Cashflows auf einer Vorsteuerbasis geschätzt.

52. ***Die Schätzung der Netto-Cashflows, die für den Abgang eines Vermögenswertes am Ende seiner Nutzungsdauer eingehen (oder gezahlt werden), muss dem Betrag entsprechen, den ein Unternehmen aus dem Verkauf des Vermögenswertes zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern nach Abzug der geschätzten Veräußerungskosten erzielen könnte.***

53. Die Schätzung der Netto-Cashflows, die für den Abgang eines Vermögenswertes am Ende seiner Nutzungsdauer eingehen (oder gezahlt werden), ist in einer ähnlichen Weise wie beim beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten eines Vermögenswertes zu bestimmen, außer dass bei der Schätzung dieser Netto-Cashflows:

(a) ein Unternehmen die Preise verwendet, die zum Zeitpunkt der Schätzung für ähnlichen Vermögenswerte gelten, die das Ende ihrer Nutzungsdauer erreicht haben und die unter Bedingungen betrieben wurden, die mit den Bedingungen vergleichbar sind, unter denen der Vermögenswert genutzt werden soll.

(b) Das Unternehmen passt diese Preise im Hinblick auf die Auswirkungen künftiger Preiserhöhungen aufgrund der allgemeinen Inflation und spezieller künftiger Preissteigerungen/-senkungen an. Wenn die Schätzungen der künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes und des Abzinsungssatzes die Wirkung der allgemeinen Inflation indes ausschließen, dann berücksichtigt das Unternehmen diese Wirkung auch nicht bei der Schätzung der Netto-Cashflows des Abgangs.

Künftige Cashflows in Fremdwährung

54. Künftige Cashflows werden in der Währung geschätzt, in der sie generiert werden, und werden mit einem für diese Währung angemessenen Abzinsungssatz abgezinst. Ein Unternehmen rechnet den Barwert mithilfe des am Tag der Berechnung des Nutzungswertes geltenden Devisenkassakurses um.

Abzinsungssatz

55. ***Bei dem Abzinsungssatz (den Abzinsungssätzen) muss es sich um einen Zinssatz (Zinssätze) vor Steuern handeln, der (die) die gegenwärtigen Marktbewertungen folgender Faktoren widerspiegelt (widerspiegeln):***

(a) den Zinseffekt;

und

(b) die speziellen Risiken eines Vermögenswertes, für die die geschätzten künftigen Cashflows nicht angepasst wurden.

56. Ein Zinssatz, der die gegenwärtigen Markteinschätzungen des Zinseffektes und die speziellen Risiken eines Vermögenswertes widerspiegelt, ist die Rendite, die Investoren verlangen würden, wenn eine Finanzinvestition zu wählen wäre, die Cashflows über Beträge, Zeiträume und Risikoprofile erzeugen würde, die vergleichbar mit denen wären, die das Unternehmen von dem Vermögenswert zu erzielen erhofft. Dieser Zinssatz ist auf der Basis des Zinssatzes zu schätzen, der bei gegenwärtigen Markttransaktionen für vergleichbare Vermögenswerte verwendet wird, oder auf der Basis der durchschnittlich gewichteten Kapitalkosten eines börsennotierten Unternehmens, das einen einzelnen Vermögenswert (oder einen Bestand an Vermögenswerten) besitzt, der mit dem zu prüfenden Vermögenswert im Hinblick auf das Nutzungspotenzial und die Risiken vergleichbar ist. Der Abzinsungssatz (die Abzinsungssätze), der (die) zur Berechnung des Nutzungswertes eines Vermögenswertes verwendet wird (werden), darf (dürfen) jedoch keine Risiken widerspiegeln, für die die geschätzten künftigen Cashflows bereits angepasst wurden. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen doppelt angerechnet.

57. Wenn ein vermögenswertspezifischer Zinssatz nicht direkt über den Markt erhältlich ist, verwendet ein Unternehmen Ersatzfaktoren zur Schätzung des Abzinsungssatzes. Anhang A enthält zusätzliche Leitlinien zur Schätzung von Abzinsungssätzen unter diesen Umständen.

▼M3

ERFASSUNG UND BEWERTUNG EINES WERTMINDERUNGSAUFWANDS

58. Die Paragraphen 59-64 beschreiben die Anforderungen an die Erfassung und Bewertung eines Wertminderungsaufwands für einen einzelnen Vermögenswert mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwertes. Die Erfassung und Bewertung des Wertminderungsaufwands einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit und eines Geschäfts- oder Firmenwertes werden in den Paragraphen 65-108 behandelt.

59. ***Dann, und nur dann, wenn der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes geringer ist als sein Buchwert, ist der Buchwert des Vermögenswertes auf seinen erzielbaren Betrag zu verringern. Diese Verringerung stellt einen Wertminderungsaufwand dar.***

60. ***Ein Wertminderungsaufwand ist sofort im Periodenergebnis zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Neubewertungsmodell in IAS 16* Sachanlagen*) erfasst wird. Jeder Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Neubewertungsabnahme in Übereinstimmung mit diesem anderen Standard zu behandeln.***

61. Ein Wertminderungsaufwand eines nicht neu bewerteten Vermögenswertes wird im Periodenergebnis erfasst. Ein Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswertes wird indes direkt gegen die Neubewertungsrücklage des Vermögenswertes verrechnet, soweit der Wertminderungsaufwand nicht den in der Neubewertungsrücklage für denselben Vermögenswert erfassten Betrag übersteigt.

62. ***Wenn der geschätzte Betrag des Wertminderungsaufwands größer ist als der Buchwert des Vermögenswertes, hat ein Unternehmen dann, und nur dann, eine Schuld anzusetzen, wenn dies von einem anderen Standard verlangt wird.***

63. ***Nach der Erfassung eines Wertminderungsaufwands ist der Abschreibungs-/Amortisationsaufwand eines Vermögenswertes in künftigen Perioden anzupassen, um den berichtigten Buchwert des Vermögenswertes, abzüglich eines etwaigen Restwertes systematisch über seine Restnutzungsdauer zu verteilen.***

64. Wenn ein Wertminderungsaufwand erfasst worden ist, werden alle damit in Beziehung stehenden latenten Steueransprüche oder -schulden nach IAS 12 *Ertragsteuern* bestimmt, indem der berichtigte Buchwert des Vermögenswertes mit seinem Steuerwert verglichen wird (siehe erläuterndes Beispiel 3).

ZAHLUNGSMITTELGENERIERENDE EINHEITEN UND GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERT

65. Die Paragraphen 66-108 beschreiben die Anforderungen an die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der ein Vermögenswert gehört, sowie an die Bestimmung des Buchwertes und die Erfassung der Wertminderungsaufwendungen für zahlungsmittelgenerierende Einheiten und Geschäfts- oder Firmenwerte.

Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der ein Vermögenswert gehört

66. ***Wenn irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, ist der erzielbare Betrag für den einzelnen Vermögenswert zu schätzen. Falls es nicht möglich ist, den erzielbaren Betrag für den einzelnen Vermögenswert zu schätzen, hat ein Unternehmen den erzielbaren Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu bestimmen, zu der der Vermögenswert gehört (die zahlungsmittelgenerierende Einheit des Vermögenswertes).***

67. Der erzielbare Betrag eines einzelnen Vermögenswertes kann nicht bestimmt werden, wenn:

(a) der Nutzungswert des Vermögenswertes nicht nah an seinem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten geschätzt werden kann (wenn beispielsweise die künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes nicht als unbedeutend eingeschätzt werden können);

und

(b) der Vermögenswert keine Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte sind.

▼M3

In derartigen Fällen kann ein Nutzungswert und demzufolge ein erzielbarer Betrag nur für die zahlungsmittelgenerierende Einheit des Vermögenswertes bestimmt werden.

Beispiel

Ein Bergbauunternehmen besitzt eine private Eisenbahn zur Unterstützung seiner Bergbautätigkeit. Die private Eisenbahn könnte nur zum Schrottwert verkauft werden und sie erzeugt keine Mittelzuflüsse, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen der anderen Vermögenswerte des Bergwerkes sind.

Es ist nicht möglich, den erzielbaren Betrag der privaten Eisenbahn zu schätzen, weil ihr Nutzungswert nicht bestimmt werden kann und wahrscheinlich von dem Schrottwert abweicht. Deshalb schätzt das Unternehmen den erzielbaren Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der die private Eisenbahn gehört, d.h. des Bergwerkes als Ganzes.

68. Wie in Paragraph 6 definiert, ist die zahlungsmittelgenerierende Einheit eines Vermögenswertes die kleinste Gruppe von Vermögenswerten, die den Vermögenswert enthält und Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder einer anderen Gruppe von Vermögenswerten sind. Die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit eines Vermögenswertes erfordert Einschätzungen. Wenn der erzielbare Betrag nicht für einen einzelnen Vermögenswert bestimmt werden kann, identifiziert ein Unternehmen die kleinste Zusammenfassung von Vermögenswerten, die weitestgehend unabhängige Mittelzuflüsse erzeugt.

Beispiel

Eine Busgesellschaft bietet Beförderungsleistungen im Rahmen eines Vertrages mit einer Gemeinde an, der auf fünf verschiedenen Strecken jeweils einen Mindestservice verlangt. Die auf jeder Strecke eingesetzten Vermögenswerte und die Cashflows von jeder Strecke können gesondert identifiziert werden. Auf einer der Stecken wird ein erheblicher Verlust erwirtschaftet.

Da das Unternehmen nicht die Möglichkeit hat, eine der Busrouten einzuschränken, ist die niedrigste Einheit identifizierbarer Mittelzuflüsse, die weitestgehend von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten unabhängig sind, die von den fünf Routen gemeinsam erzeugten Mittelzuflüsse. Die zahlungsmittelgenerierende Einheit für jede der Strecken ist die Busgesellschaft als Ganzes.

69. Mittelzuflüsse sind die Zuflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die von Parteien außerhalb des Unternehmens zufließen. Bei der Identifizierung, ob die Mittelzuflüsse von einem Vermögenswert (oder einer Gruppe von Vermögenswerten) weitestgehend von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte (oder anderer Gruppen von Vermögenswerten) unabhängig sind, berücksichtigt ein Unternehmen verschiedene Faktoren einschließlich der Frage, wie das Management die Unternehmenstätigkeiten steuert (z. B. nach Produktlinien, Geschäftsfeldern, einzelnen Standorten, Bezirken oder regionalen Gebieten), oder wie das Management Entscheidungen über die Fortsetzung oder den Abgang der Vermögenswerte bzw. die Einstellung von Unternehmenstätigkeiten trifft. Das erläuternde Beispiel 1 enthält Beispiele für die Identifizierung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit.

70. ***Wenn ein aktiver Markt für die von einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten produzierten Erzeugnisse und erstellten Dienstleistungen besteht, ist dieser Vermögenswert oder diese Gruppe von Vermögenswerten als eine zahlungsmittelgenerierende Einheit zu identifizieren, auch wenn die produzierten Erzeugnisse oder erstellten Dienstleistungen ganz oder teilweise intern genutzt werden. Wenn die von einem Vermögenswert oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit erzeugten Mittelzuflüsse von der Berechnung interner Verrechnungspreise betroffen sind, so hat ein Unternehmen die bestmöglichste Schätzung des Managements über den (die) künftigen Preis(e), der (die)***

▼M3

bei Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen erzielt werden könnte (n), zu verwenden, indem:

(a) die zur Bestimmung des Nutzungswertes des Vermögenswertes oder der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verwendeten künftigen Mittelzuflüsse geschätzt werden;

und

(b) die künftigen Mittelabflüsse geschätzt werden, die zur Bestimmung des Nutzungswertes aller anderen von der Berechnung interner Verrechnungspreise betroffenen Vermögenswerte oder zahlungsmittelgenerierenden Einheiten verwendet werden.

71. Auch wenn ein Teil oder die gesamten produzierten Erzeugnisse und erstellten Dienstleistungen, die von einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten erzeugt werden, von anderen Einheiten des Unternehmens genutzt werden (beispielsweise Produkte für eine Zwischenstufe im Produktionsprozess), bildet dieser Vermögenswert oder diese Gruppe von Vermögenswerten eine gesonderte zahlungsmittelgenerierende Einheit, wenn das Unternehmen diese produzierten Erzeugnisse und erstellten Dienstleistungen auf einem aktiven Markt verkaufen kann. Das liegt daran, dass der Vermögenswert oder die Gruppe von Vermögenswerten Mittelzuflüsse erzeugen kann, die weitestgehend von den Mittelzuflüssen von anderen Vermögenswerten oder einer anderen Gruppe von Vermögenswerten unabhängig wären. Bei der Verwendung von Informationen, die auf Finanzplänen/Vorhersagen basieren, die sich auf eine solche zahlungsmittelgenerierende Einheit oder auf jeden anderen Vermögenswert bzw. jede andere zahlungsmittelgenerierende Einheit, die von der internen Verrechnungspreisermittlung betroffen ist, beziehen, passt ein Unternehmen diese Informationen an, wenn die internen Verrechnungspreise nicht die beste Schätzung des Managements über die künftigen Preise, die bei Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen erzielt werden könnten, widerspiegeln.

72. ***Zahlungsmittelgenerierende Einheiten sind von Periode zu Periode für die gleichen Vermögenswerte oder Arten von Vermögenswerten stetig zu identifizieren, es sei denn, dass eine Änderung gerechtfertigt ist.***

73. Wenn ein Unternehmen bestimmt, dass ein Vermögenswert zu einer anderen zahlungsmittelgenerierende Einheit als in den vorangegangenen Berichtsperioden gehört, oder dass die Arten von Vermögenswerten, die zu der zahlungsmittelgenerierenden Einheit des Vermögenswertes zusammengefasst werden, sich geändert haben, verlangt Paragraph 130 Angaben über die zahlungsmittelgenerierende Einheit, wenn ein Wertminderungsaufwand für die zahlungsmittelgenerierende Einheit erfasst oder aufgehoben wird.

Erzielbarer Betrag und Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit

74. Der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten und Nutzungswert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit. Für den Zweck der Bestimmung des erzielbaren Betrages einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist jeder Bezug in den Paragraphen 19-57 auf „einen Vermögenswert“ als ein Bezug auf „eine zahlungsmittelgenerierende Einheit“ zu verstehen.

75. ***Der Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist in Übereinstimmung mit der Art, in der der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit bestimmt wird, zu ermitteln.***

76. Der Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit:

(a) enthält den Buchwert nur solcher Vermögenswerte, die der zahlungsmittelgenerierenden Einheit direkt zugerechnet oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können, und die künftige Mittelzuflüsse erzeugen werden, die bei der Bestimmung des Nutzungswertes der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verwendet wurden;

und

(b) enthält nicht den Buchwert irgendeiner angesetzten Schuld, es sei denn, dass der erzielbare Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht ohne die Berücksichtigung dieser Schuld bestimmt werden kann.

Das liegt daran, dass der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und der Nutzungswert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit unter Ausschluss der Cashflows bestimmt werden, die sich auf die Vermögenswerte beziehen, die nicht Teil der zahlungsmittelgenerierenden

▼M3

Einheit sind und unter Ausschluss der bereits erfassten Schulden (siehe Paragraphen 28 und 43).

77. Soweit Vermögenswerte für die Beurteilung der Erzielbarkeit zusammengefasst werden, ist es wichtig, in die zahlungsmittelgenerierende Einheit alle Vermögenswerte einzubeziehen, die den entsprechenden Strom von Mittelzuflüssen erzeugen oder zur Erzeugung verwendet werden. Andernfalls könnte die zahlungsmittelgenerierende Einheit als voll erzielbar erscheinen, obwohl tatsächlich ein Wertminderungsaufwand eingetreten ist. In einigen Fällen können gewisse Vermögenswerte nicht zu einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden, obwohl sie zu den geschätzten künftigen Cashflows einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit beitragen. Dies kann beim Geschäfts- oder Firmenwert oder bei gemeinschaftlichen Vermögenswerten, wie den Vermögenswerten der Hauptverwaltung der Fall sein. Die Paragraphen 80-103 erläutern, wie mit diesen Vermögenswerten bei der Untersuchung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung zu verfahren ist.

78. Es kann notwendig sein, gewisse angesetzte Schulden zu berücksichtigen, um den erzielbaren Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu bestimmen. Dies könnte auftreten, wenn der Verkauf einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit den Käufer verpflichtet, die Schuld zu übernehmen. In diesem Fall setzt sich der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten (oder die geschätzten Cashflows aus dem endgültigen Abgang) einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit aus dem geschätzten Verkaufspreis der Vermögenswerte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit und der Schuld zusammen, nach Abzug der Veräußerungskosten. Um einen aussagekräftigen Vergleich zwischen dem Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit und ihrem erzielbaren Betrag anzustellen, wird der Buchwert der Schuld bei der Bestimmung beider Werte, also sowohl des Nutzungswertes als auch des Buchwertes der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, abgezogen.

Beispiel

Eine Gesellschaft betreibt ein Bergwerk in einem Staat, in dem der Eigentümer gesetzlich verpflichtet ist, den Bereich der Förderung nach Beendigung der Abbautätigkeiten wiederherzustellen. Die Instandsetzungsaufwendungen schließen die Wiederherstellung der Oberfläche mit ein, welche entfernt werden musste, bevor die Abbautätigkeiten beginnen konnten. Eine Rückstellung für die Aufwendungen für die Wiederherstellung der Oberfläche wurde zu dem Zeitpunkt der Entfernung der Oberfläche angesetzt. Der bereitgestellte Betrag wurde als Teil der Anschaffungskosten des Bergwerks erfasst und über die Nutzungsdauer des Bergwerks abgeschrieben. Der Buchwert der Rückstellung für die Wiederherstellungskosten beträgt 500 WE (*), dies entspricht dem Barwert der Wiederherstellungskosten.

Das Unternehmen überprüft das Bergwerk auf eine Wertminderung. Die zahlungsmittelgenerierende Einheit des Bergwerkes ist das Bergwerk als Ganzes. Das Unternehmen hat verschiedene Kaufangebote für das Bergwerk zu einem Preis von 800 WE erhalten. Dieser Preis berücksichtigt die Tatsache, dass der Käufer die Verpflichtung zur Wiederherstellung der Oberfläche übernehmen wird. Die Verkaufskosten für das Bergwerk sind unbedeutend. Der Nutzungswert des Bergwerkes beträgt annähernd 1 200 WE, ohne die Wiederherstellungskosten. Der Buchwert des Bergwerkes beträgt 1 000 WE.

Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten beträgt für die zahlungsmittelgenerierende Einheit 800 WE. Dieser Wert berücksichtigt die Wiederherstellungskosten, die bereits bereitgestellt worden sind. Infolgedessen wird der Nutzungswert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nach der Berücksichtigung der Wiederherstellungskosten bestimmt und auf 700 WE geschätzt (1 200 WE minus 500 WE). Der Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit beträgt 500 WE, dies entspricht dem Buchwert des Bergwerkes (1 000 WE), nach Abzug des Buchwertes der Rückstellungen für die Wiederherstellungskosten (500 WE). Der erzielbare Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist also höher als ihr Buchwert.

(*) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

▼M3

79. Aus praktischen Gründen wird der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit manchmal nach Berücksichtigung der Vermögenswerte bestimmt, die nicht Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit sind (beispielsweise Forderungen oder anderes Finanzvermögen) oder bereits erfasste Schulden (beispielsweise Verbindlichkeiten, Pensionen und andere Rückstellungen). In diesen Fällen wird der Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit um den Buchwert solcher Vermögenswerte erhöht und um den Buchwert solcher Schulden vermindert.

Geschäfts- oder Firmenwert

Zuordnung von Geschäfts- oder Firmenwert zu zahlungsmittelgenerierenden Einheiten

80. ***Zum Zweck der Überprüfung auf eine Wertminderung muss ein Geschäfts- oder Firmenwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, vom Übernahmetag an jeder der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bzw. Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten des erwerbenden Unternehmens, die aus den Synergien des Zusammenschlusses Nutzen ziehen sollen, zugeordnet werden, unabhängig davon ob andere Vermögenswerte oder Schulden des erwerbenden Unternehmens diesen Einheiten oder Gruppen von Einheiten bereits zugewiesen worden sind. Jede Einheit oder Gruppe von Einheiten, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert so zugeordnet worden ist,***

(a) hat die niedrigste Ebene innerhalb des Unternehmens darzustellen, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Managementzwecke überwacht wird;

und

(b) darf nicht größer sein als ein Segment, das entweder auf dem primären oder dem sekundären Berichtsformat des Unternehmens basiert, wie es gemäß IAS 14* Segmentberichterstattung *festgelegt ist.

81. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert stellt eine Zahlung dar, die ein Erwerber in der Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzens von Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt erfasst werden können, geleistet hat. Der Geschäfts- oder Firmenwert erzeugt keine Cashflows, die unabhängig von anderen Vermögenswerten oder Gruppen von Vermögenswerten sind, und trägt oft zu den Cashflows von mehreren zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bei. Der Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht unwillkürlich zu einzelnen zahlungsmittelgenerierenden Einheiten sondern nur zu Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet werden. Daraus folgt, dass die niedrigste Ebene innerhalb der Einheit, auf der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Managementzwecke überwacht wird, manchmal mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten umfasst, auf die sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, zu denen er jedoch nicht zugeordnet werden kann. Die in den Paragraphen 83-99 aufgeführten Verweise auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, sind ebenso als Verweise auf eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, zu verstehen.

82. Die Anwendung der Anforderungen in Paragraph 80 führt dazu, dass der Geschäfts- oder Firmenwert auf einer Ebene auf eine Wertminderung überprüft wird, die die Art und Weise der Führung der Geschäftstätigkeit der Einheit widerspiegelt, mit der der Geschäfts- oder Firmenwert natürlich verbunden wäre. Die Entwicklung zusätzlicher Berichtssysteme ist daher selbstverständlich nicht erforderlich.

83. Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zwecks Überprüfung auf eine Wertminderung zugeordnet ist, fällt eventuell nicht mit der Einheit zusammen, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* für die Bewertung von Währungsgewinnen/-verlusten zugeordnet ist. Wenn IAS 21 von einer Einheit beispielsweise verlangt, dass der Geschäfts- oder Firmenwert für die Bewertung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten einer relativ niedrigen Ebene zugeordnet wird, wird damit nicht verlangt, dass die Überprüfung auf eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf der selben Ebene zu erfolgen hat, es sei denn, der Geschäfts- oder Firmenwert wird auch auf dieser Ebene für interne Managementzwecke überwacht.

▼M3

84. ***Wenn die erstmalige Zuordnung eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes nicht vor Ende der Berichtsperiode, in der der Unternehmenszusammenschluss stattfand, erfolgen kann, muss die erstmalige Zuordnung vor dem Ende der ersten Berichtsperiode, die nach dem Erwerbsdatum beginnt, erfolgt sein.***

85. Wenn die erstmalige Bilanzierung für einen Unternehmenszusammenschluss am Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfand, nur provisorisch festgestellt werden kann, hat das erwerbende Unternehmen gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*:

(a) mit jenen provisorischen Werten die Bilanz für den Zusammenschluss zu erstellen;

und

(b) alle Anpassungen dieser provisorischen Werte infolge der Fertigstellung der ersten Bilanzierung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbsdatum zu erfassen.

Unter diesen Umständen könnte es auch nicht möglich sein, die erstmalige Zuordnung des bei dem Zusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes vor dem Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfand, fertig zu stellen. Wenn dies der Fall ist, gibt das Unternehmen die in Paragraph 133 geforderten Informationen an.

86. ***Wenn ein Geschäfts- oder Firmenwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet wurde, und das Unternehmen einen Geschäftsbereich dieser Einheit veräußert, so ist der mit diesem veräußerten Geschäftsbereich verbundene Geschäfts- oder Firmenwert:***

(a) bei der Feststellung des Gewinnes oder Verlustes aus der Veräußerung im Buchwert des Geschäftsbereiches enthalten;

und

(b) auf der Grundlage der relativen Werte des veräußerten Geschäftsbereiches und dem Teil der zurückbehaltenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu bewerten, es sei denn, das Unternehmen kann beweisen, dass eine andere Methode den mit dem veräußerten Geschäftsbereich verbundenen Geschäfts- oder Firmenwert besser widerspiegelt.

Beispiel

Ein Unternehmen verkauft für 100 WE einen Geschäftsbereich, der Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit war, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist. Der zu der Einheit zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als dieser Einheit verbunden werden, außer willkürlich. Der erzielbare Betrag des Teils der zurückbehaltenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit beträgt 300 WE:

Da der zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert nicht unwillkürlich identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als dieser Einheit verbunden werden kann, wird der mit diesem veräußerten Geschäftsbereich verbundene Geschäfts- oder Firmenwert auf der Grundlage der relativen Werte des veräußerten Geschäftsbereiches und dem Teil der zurückbehaltenen Einheit bewertet. 25 Prozent des zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwertes sind deshalb im Buchwert des verkauften Geschäftsbereiches enthalten.

87. ***Wenn ein Unternehmen seine Berichtsstruktur in einer Art reorganisiert, die die Zusammensetzung einer oder mehrerer zahlungsmittelgenerierender Einheiten, zu denen ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, ändert, muss der Geschäfts- oder Firmenwert zu den Einheiten neu zugeordnet werden. Diese Neuzuordnung hat unter Anwendung eines relativen Wertansatzes zu erfolgen, der ähnlich dem ist, der verwendet wird, wenn ein Unternehmen einen Geschäftsbereich innerhalb einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit veräußert, es sei denn, das Unternehmen kann beweisen, dass eine andere Methode den mit den reorganisierten Einheiten verbundenen Geschäfts- oder Firmenwert besser widerspiegelt.***

▼M3

Beispiel

Der Geschäfts- oder Firmenwert wurde bisher zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit A zugeordnet. Der zu A zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als A verbunden werden, außer willkürlich. A muss geteilt und in drei andere zahlungsmittelgenerierende Einheiten, B, C und D, integriert werden.

Da der zu A zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert nicht unwillkürlich identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als A verbunden werden kann, wird er auf der Grundlage der relativen Werte der drei Teile von A, bevor diese Teile in B, C und D integriert werden, zu den Einheiten B, C und D neu zugeordnet.

Überprüfung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten mit einem Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung

88. ***Wenn sich der Geschäfts- oder Firmenwert, wie in Paragraph 81 beschrieben, auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit bezieht, dieser jedoch nicht zugeordnet ist, so ist die Einheit auf eine Wertminderung hin zu prüfen, wann immer es einen Anhaltspunkt gibt, dass die Einheit wertgemindert sein könnte, indem der Buchwert der Einheit ohne den Geschäfts- oder Firmenwert mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird. Jeder Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.***

89. Wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, wie in Paragraph 88 beschrieben, einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer, oder der noch nicht gebrauchsfähig ist, einschließt, und wenn dieser Vermögenswert nur als Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung hin geprüft werden kann, so verlangt Paragraph 10, dass diese Einheit auch jährlich auf Wertminderung geprüft wird.

90. ***Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, ist jährlich und, wann immer es einen Anhaltspunkt gibt, dass die Einheit wertgemindert sein könnte, zu prüfen, indem der Buchwert der Einheit, einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwertes, mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird. Wenn der erzielbare Betrag der Einheit höher ist als ihr Buchwert, so sind die Einheit und der ihr zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert als nicht wertgemindert anzusehen. Wenn der Buchwert der Einheit höher ist als ihr erzielbarer Betrag, so hat das Unternehmen den Wertminderungsaufwand gemäß Paragraph 104 zu erfassen.***

Minderheitsanteile

91. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erfasste Geschäfts- oder Firmenwert stellt gemäß IFRS 3 den Geschäfts- oder Firmenwert dar, der von einem Mutterunternehmen eher aufgrund der Beteiligung des Mutterunternehmens erworben wurde als aufgrund des Betrags des Geschäfts- oder Firmenwertes, der infolge des Unternehmenszusammenschlusses vom Mutterunternehmen beherrscht wird. Der einem Minderheitsanteil zurechenbare Geschäfts- oder Firmenwert wird daher nicht im Konzernabschluss des Mutterunternehmens erfasst. Wenn es einen Minderheitsanteil an einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit gibt, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, enthält der Buchwert dieser Einheit demzufolge:

(a) sowohl die Anteile des Mutterunternehmens als auch die Minderheitsanteile am identifizierbaren Nettovermögen der Einheit;

und

(b) die Anteile des Mutterunternehmens am Geschäfts- oder Firmenwert.

Ein nach diesem Standard bestimmter Teil des erzielbaren Betrags der zahlungsmittelgenerierenden Einheit wird jedoch dem Minderheitsanteil an dem Geschäfts- oder Firmenwert zugerechnet.

92. Zum Zweck der Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit einem Geschäfts- oder Firmenwert, die nicht vollständig im Besitz eines Mutterunternehmens ist, wird folglich der Buchwert fiktiv berichtigt, ehe er mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird. Dies wird erreicht, indem der Bruttobetrag des Buchwertes des zur Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwertes ermittelt wird, um den dem

▼M3

Minderheitsanteil zuzurechnenden Geschäfts- oder Firmenwert einzuschließen. Der fiktiv berichtigte Buchwert wird dann mit dem erzielbaren Betrag der Einheit verglichen, um zu bestimmen, ob die zahlungsmittelgenerierende Einheit wertgemindert ist. Wenn dem so ist, dann nimmt das Unternehmen eine Zuordnung des Wertminderungsaufwands gemäß Paragraph 104 vor, um zuerst den Buchwert des zur Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwertes zu reduzieren.

93. Da der Geschäfts- oder Firmenwert jedoch nur entsprechend der Beteiligung des Mutterunternehmens erfasst wird, wird jeder Wertminderungsaufwand bezüglich des Geschäfts- oder Firmenwertes zwischen dem Teil, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist, und demjenigen, der dem Minderheitsanteil zuzurechnen ist, aufgeteilt, wobei nur der erstere als Wertminderungsaufwand des Geschäfts- oder Firmenwertes erfasst wird.

94. Wenn der gesamte Wertminderungsaufwand, der sich auf den Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, niedriger ist als der Betrag, durch den der fiktiv berichtigte Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit seinen erzielbaren Betrag überschreitet, verlangt Paragraph 104, dass der restliche Überhang den anderen Vermögenswerten der Einheit anteilig zugeordnet wird, basierend auf dem Buchwert jedes Vermögenswertes dieser Einheit.

95. Das erläuternde Beispiel 7 veranschaulicht die Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit einem Geschäfts- oder Firmenwert, die kein hundertprozentiges Tochterunternehmen ist.

Zeitpunkt der Prüfungen auf Wertminderung

96. ***Die jährliche Prüfung auf Wertminderung für zahlungsmittelgenerierende Einheiten mit zugeordnetem Geschäfts- oder Firmenwert kann im Laufe der Berichtsperiode jederzeit durchgeführt werden, vorausgesetzt, dass die Prüfung immer zur gleichen Zeit jedes Jahr stattfindet. Verschiedene zahlungsmittelgenerierende Einheiten können zu unterschiedlichen Zeiten auf Wertminderung geprüft werden. Wenn einige oder alle Geschäfts- oder Firmenwerte, die einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet sind, bei einem Unternehmenszusammenschluss im Laufe der gegenwärtigen Berichtsperiode erworben wurden, so ist diese Einheit auf Wertminderung vor Ablauf der aktuellen Berichtsperiode zu überprüfen.***

97. ***Wenn die Vermögenswerte, aus denen die zahlungsmittelgenerierende Einheit besteht, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, zur selben Zeit auf Wertminderung geprüft werden wie die Einheit, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, so sind sie vor der den Geschäfts- oder Firmenwert enthaltenen Einheit zu überprüfen. Ähnlich ist es, wenn die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, aus denen eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten besteht, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, zur selben Zeit auf Wertminderung geprüft werden wie die Gruppe von Einheiten, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, so sind die einzelnen Einheiten vor der den Geschäfts- oder Firmenwert enthaltenen Gruppe von Einheiten zu überprüfen.***

98. Zum Zeitpunkt der Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, könnte es einen Anhaltspunkt auf eine Wertminderung bei einem Vermögenswert innerhalb der Einheit, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, geben. Unter diesen Umständen prüft das Unternehmen zuerst den Vermögenswert auf eine Wertminderung und erfasst jeglichen Wertminderungsaufwand für diesen Vermögenswert, ehe es die den Geschäfts- oder Firmenwert enthaltende zahlungsmittelgenerierende Einheit auf eine Wertminderung überprüft. Entsprechend könnte es einen Anhaltspunkt auf eine Wertminderung bei einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit innerhalb einer Gruppe von Einheiten, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, geben. Unter diesen Umständen prüft das Unternehmen zuerst die zahlungsmittelgenerierende Einheit auf eine Wertminderung und erfasst jeglichen Wertminderungsaufwand für diese Einheit, ehe es die Gruppe von Einheiten, der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, auf eine Wertminderung überprüft.

99. ***Die jüngste ausführliche Berechnung des erzielbaren Betrages einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, der in einer vorhergehenden Berichtsperiode ermittelt wurde, kann für die Überprüfung dieser Einheit auf Wertminderung in der aktuellen Berichtsperiode benutzt werden, vorausgesetzt, dass alle folgenden Kriterien erfüllt sind:***

(a) die Vermögenswerte und Schulden, die diese Einheit bilden, haben sich seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrages nicht wesentlich geändert;

▼M3

(b) die letzte Berechnung des erzielbaren Betrages ergab einen Betrag, der den Buchwert der Einheit wesentlich überstieg;

und

(c) auf der Grundlage einer Analyse der seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrages aufgetretenen Ereignisse und geänderten Umstände ist die Wahrscheinlichkeit, dass bei einer aktuellen Ermittlung der erzielbare Betrag niedriger als der aktuelle Buchwert des Vermögenswertes sein würde, äußerst gering.

Gemeinschaftliche Vermögenswerte

100. Gemeinschaftliche Vermögenswerte umfassen Vermögenswerte des Konzerns oder einzelner Unternehmensbereiche, wie das Gebäude der Hauptverwaltung oder eines Geschäftsbereiches, EDV-Ausrüstung oder ein Forschungszentrum. Die Struktur eines Unternehmens bestimmt, ob ein Vermögenswert die Definition dieses Standards für gemeinschaftliche Vermögenswerte einer bestimmten zahlungsmittelgenerierenden Einheit erfüllt. Die charakteristischen Merkmale von gemeinschaftlichen Vermögenswerten sind, dass sie keine Mittelzuflüsse erzeugen, die unabhängig von anderen Vermögenswerten oder Gruppen von Vermögenswerten sind, und dass ihr Buchwert der zu prüfenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht vollständig zugeordnet werden kann.

101. Da gemeinschaftliche Vermögenswerte keine gesonderten Mittelzuflüsse erzeugen, kann der erzielbare Betrag eines einzelnen gemeinschaftlichen Vermögenswertes nicht bestimmt werden, sofern das Management nicht den Verkauf des Vermögenswertes beschlossen hat. Wenn daher ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein gemeinschaftlicher Vermögenswert wertgemindert sein könnte, wird der erzielbare Betrag für die zahlungsmittelgenerierende Einheit oder die Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bestimmt, zu der der gemeinschaftliche Vermögenswert gehört, der dann mit dem Buchwert dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit oder Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten verglichen wird. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

102. *Bei der Überprüfung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung hat ein Unternehmen alle gemeinschaftlichen Vermögenswerte zu bestimmen, die zu der zu prüfenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit in Beziehung stehen. Wenn ein Teil des Buchwertes eines gemeinschaftlichen Vermögenswertes:*

(a) auf einer vernünftigen und stetigen Basis dieser Einheit zugeordnet werden kann, hat das Unternehmen den Buchwert der Einheit, einschließlich des Teils des Buchwertes des gemeinschaftlichen Vermögenswertes, der der Einheit zugeordnet ist, mit deren erzielbaren Betrag zu vergleichen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

(b) nicht auf einer vernünftigen und stetigen Basis dieser Einheit zugeordnet werden kann, hat das Unternehmen:

(i) den Buchwert der Einheit ohne den gemeinschaftlichen Vermögenswert mit deren erzielbaren Betrag zu vergleichen und jeglichen Wertminderungsaufwand gemäß Paragraph 104 zu erfassen;

(ii) die kleinste Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zu bestimmen, die die zu prüfende zahlungsmittelgenerierende Einheit einschließt und der ein Teil des Buchwertes des gemeinschaftlichen Vermögenswertes auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden kann;

und

(iii) den Buchwert dieser Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, einschließlich des Teils des Buchwertes des gemeinschaftlichen Vermögenswertes, der dieser Gruppe von Einheiten zugeordnet ist, mit dem erzielbaren Betrag der Gruppe von Einheiten zu vergleichen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

▼M3

103. Das erläuternde Beispiel 8 veranschaulicht die Anwendung dieser Anforderungen an gemeinschaftliche Vermögenswerte.

Wertminderungsaufwand für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit

104. ***Ein Wertminderungsaufwand ist dann, und nur dann, für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (die kleinste Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, der ein Geschäfts- oder Firmenwert bzw. ein gemeinschaftlicher Vermögenswert zugeordnet worden ist) zu erfassen, wenn der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) geringer ist als der Buchwert der Einheit (Gruppe von Einheiten). Der Wertminderungsaufwand ist folgendermaßen zu verteilen, um den Buchwert der Vermögenswerte der Einheit (Gruppe von Einheiten) in der folgenden Reihenfolge zu vermindern:***

(a) zuerst den Buchwert jeglichen Geschäfts- oder Firmenwertes, der der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnet ist;

und

(b) dann anteilig die anderen Vermögenswerte der Einheit (Gruppe von Einheiten) auf Basis der Buchwerte jedes einzelnen Vermögenswertes der Einheit (Gruppe von Einheiten).

Diese Verminderungen der Buchwerte sind als Wertminderungsaufwendungen für einzelne Vermögenswerte zu behandeln und gemäß Paragraph 60 zu erfassen.

105. ***Bei der Zuordnung eines Wertminderungsaufwands gemäß Paragraph 104 darf ein Unternehmen den Buchwert eines Vermögenswertes nicht unter den höchsten der folgenden Werte vermindern:***

(a) seinen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten (sofern bestimmbar);

(b) seinen Nutzungswert (sofern bestimmbar);

und

(c) Null.

Der Betrag des Wertminderungsaufwands, der andernfalls dem Vermögenswert zugeordnet worden wäre, ist anteilig den anderen Vermögenswerten der Einheit (Gruppe von Einheiten) zuzuordnen.

106. Ist die Schätzung des erzielbaren Betrages jedes einzelnen Vermögenswertes der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht durchführbar, verlangt dieser Standard eine willkürliche Zuordnung des Wertminderungsaufwands auf die Vermögenswerte der Einheit, mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwertes, da alle Vermögenswerte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zusammenarbeiten.

107. Wenn der erzielbare Betrag eines einzelnen Vermögenswertes nicht bestimmt werden kann (siehe Paragraph 67):

(a) wird ein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst, wenn dessen Buchwert größer ist als der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und dem Ergebnis der in den Paragraphen 104 und 105 beschriebenen Zuordnungsverfahren;

und

(b) wird kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst, wenn die damit verbundene zahlungsmittelgenerierende Einheit nicht wertgemindert ist. Dies gilt auch dann, wenn der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten des Vermögenswertes unter dessen Buchwert liegt.

▼M3

Beispiel

Eine Maschine wurde beschädigt, funktioniert aber noch, wenn auch nicht so gut wie vor der Beschädigung. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten der Maschine ist geringer als deren Buchwert. Die Maschine erzeugt keine unabhängigen Mittelzuflüsse. Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die die Maschine einschließt und die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte sind, ist die Produktionslinie, zu der die Maschine gehört. Der erzielbare Betrag der Produktionslinie zeigt, dass die Produktionslinie als Ganzes nicht wertgemindert ist.

Annahme 1: Die vom Management genehmigten Pläne/Vorhersagen enthalten keine Verpflichtung des Managements, die Maschine zu ersetzen.

Der erzielbare Betrag der Maschine allein kann nicht geschätzt werden, da der Nutzungswert der Maschine:

(a) von deren beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten abweichen kann;

und

(b) nur für die zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der die Maschine gehört (die Produktionslinie), bestimmt werden kann.

Die Produktionslinie ist nicht wertgemindert. Deshalb wird kein Wertminderungsaufwand für die Maschine erfasst. Dennoch kann es notwendig sein, dass das Unternehmen den Abschreibungszeitraum oder die Abschreibungsmethode für die Maschine neu festsetzt. Vielleicht ist ein kürzerer Abschreibungszeitraum oder eine schnellere Abschreibungsmethode erforderlich, um die erwartete Restnutzungsdauer der Maschine oder den Verlauf, nach dem der wirtschaftliche Nutzen von dem Unternehmen voraussichtlich verbraucht wird, widerzuspiegeln.

Annahme 2: Die vom Management gebilligten Pläne/Vorhersagen enthalten eine Verpflichtung des Managements, die Maschine zu ersetzen und sie in naher Zukunft zu verkaufen. Die Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung der Maschine bis zu ihrem Verkauf werden als unbedeutend eingeschätzt.

Der Nutzungswert der Maschine kann als nah an deren beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten geschätzt werden. Der erzielbare Betrag der Maschine kann demzufolge bestimmt werden, und die zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der die Maschine gehört (d.h. die Produktionslinie), wird nicht berücksichtigt. Da der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten der Maschine geringer ist als deren Buchwert, wird ein Wertminderungsaufwand für die Maschine erfasst.

108. ***Nach Anwendung der Anforderungen der Paragraphen 104 und 105 ist eine Schuld für jeden verbleibenden Restbetrag eines Wertminderungsaufwands einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit dann, und nur dann, anzusetzen, wenn dies von einem anderen Standard verlangt wird.***

WERTAUFHOLUNG

109. Die Paragraphen 110-116 beschreiben die Anforderungen an die Aufholung eines in früheren Berichtsperioden für einen Vermögenswert oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit erfassten Wertminderungsaufwands. Diese Anforderungen benutzen den Begriff „ein Vermögenswert“, aber sind ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden. Zusätzliche Anforderungen sind für einen einzelnen Vermögenswert in den Paragraphen 117-121, für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit in den Paragraphen 122 und 123 und für den Geschäfts- oder Firmenwert in den Paragraphen 124 und 125 festgelegt.

110. ***Ein Unternehmen hat an jedem Berichtsstichtag zu prüfen, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert in früheren Berichtsperioden erfasst worden ist, nicht länger besteht oder sich vermindert haben könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den erzielbaren Betrag dieses Vermögenswertes zu schätzen.***

111. ***Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert in früheren Berichtsperioden erfasst***

▼M3

wurde, nicht länger besteht oder sich verringert haben könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

Externe Informationsquellen

(a) der Marktwert eines Vermögenswertes ist während der Berichtsperiode signifikant gestiegen.

(b) während der Berichtsperiode sind signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist oder in Bezug auf den Markt, auf den der Vermögenswert abzielt, eingetreten, oder werden in der näheren Zukunft eintreten.

(c) die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen für Finanzinvestitionen sind während der Berichtsperiode gesunken, und diese Rückgänge werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswertes herangezogen wird, auswirken und den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes wesentlich erhöhen.

Interne Informationsquellen

(d) während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden soll, ereignet oder werden für die nächste Zukunft erwartet. Diese Veränderungen enthalten Kosten, die während der Berichtsperiode entstanden sind, um die Ertragskraft eines Vermögenswertes zu verbessern bzw. zu erhöhen oder den Betrieb zu restrukturieren, zu dem der Vermögenswert gehört.

(e) das interne Berichtswesen liefert substanzielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswertes besser ist oder sein wird als erwartet.

112. Die Anhaltspunkte für eine mögliche Verringerung eines Wertminderungsaufwands in Paragraph 111 spiegeln weitestgehend die Anhaltspunkte für einen möglichen Wertminderungsaufwand nach Paragraph 12 wider.

113. Wenn ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein erfasster Wertminderungsaufwand für einen Vermögenswert mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert nicht mehr länger besteht oder sich verringert hat, kann dies darauf hindeuten, dass die Restnutzungsdauer, die Abschreibungs-/Amortisationsmethode oder der Restwert überprüft und in Übereinstimmung mit dem auf den Vermögenswert anzuwendenden Standard angepasst werden muss, auch wenn kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert aufgehoben wird.

114. ***Ein in früheren Berichtsperioden für einen Vermögenswert mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert erfasster Wertminderungsaufwand ist dann, und nur dann, aufzuheben, wenn sich seit der Erfassung des letzten Wertminderungsaufwands eine Änderung in den Schätzungen ergeben hat, die bei der Bestimmung des erzielbaren Betrages herangezogen wurden. Wenn dies der Fall ist, ist der Buchwert des Vermögenswertes auf seinen erzielbaren Betrag zu erhöhen, es sei denn, es ist anders in Paragraph 117 beschrieben. Diese Erhöhung ist eine Wertaufholung.***

115. Eine Wertaufholung spiegelt eine Erhöhung des geschätzten Leistungspotenzials eines Vermögenswertes entweder durch Nutzung oder Verkauf seit dem Zeitpunkt wider, an dem ein Unternehmen zuletzt einen Wertminderungsaufwand für diesen Vermögenswert erfasst hat. Paragraph 130 verlangt von einem Unternehmen, die Änderung von Schätzungen zu identifizieren, die einen Anstieg des geschätzten Leistungspotenzials begründen. Beispiele für Änderungen von Schätzungen umfassen:

(a) eine Änderung der Grundlage des erzielbaren Betrages (d.h., ob der erzielbare Betrag auf dem beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder auf dem Nutzungswert basiert);

(b) falls der erzielbare Betrag auf dem Nutzungswert basierte, eine Änderung in dem Betrag oder in dem zeitlichen Anfall der geschätzten künftigen Cashflows oder in dem Abzinsungssatz;

oder

(c) falls der erzielbare Betrag auf dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten basierte, eine Änderung der Schätzung der

▼M3

Bestandteile des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der Verkaufskosten.

116. Der Nutzungswert eines Vermögenswertes kann den Buchwert des Vermögenswertes aus dem einfachen Grunde übersteigen, dass sich der Barwert der künftigen Mittelzuflüsse erhöht, wenn diese zeitlich näher kommen. Das Leistungspotenzial des Vermögenswertes hat sich indes nicht erhöht. Ein Wertminderungsaufwand wird daher nicht nur wegen des Zeitablaufs (manchmal als „Abwicklung" der Diskontierung bezeichnet) aufgehoben, auch wenn der erzielbare Betrag des Vermögenswertes dessen Buchwert übersteigt.

Wertaufholung für einen einzelnen Vermögenswert

117. ***Der infolge einer Wertaufholung erhöhte Buchwert eines Vermögenswertes mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht den Buchwert übersteigen, der bestimmt worden wäre (abzüglich der Amortisationen oder Abschreibungen), wenn in den früheren Jahren kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.***

118. Jede Erhöhung des Buchwertes eines Vermögenswertes, mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert, über den Buchwert hinaus, der bestimmt worden wäre (abzüglich der Amortisationen oder Abschreibungen), wenn in den früheren Jahren kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre, ist eine Neubewertung. Bei der Bilanzierung einer solchen Neubewertung wendet ein Unternehmen den auf den Vermögenswert anwendbaren Standard an.

119. ***Eine Wertaufholung eines Vermögenswertes, mit Ausnahme von einem Geschäft- oder Firmenwert, ist sofort im Periodenergebnis zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Modell der Neubewertung in IAS 16*** **Sachanlagen*** erfasst wird. Jede Wertaufholung eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Wertsteigerung durch Neubewertung gemäß diesem anderen Standard zu behandeln.***

120. Eine Wertaufholung für einen neu bewerteten Vermögenswert wird direkt im Eigenkapital unter dem Posten Neubewertungsrücklage erfasst. Bis zu dem Betrag jedoch, zu dem ein Wertminderungsaufwand für denselben neu bewerteten Vermögenswert vorher im Periodenergebnis erfasst wurde, wird eine Wertaufholung ebenso im Periodenergebnis erfasst.

121. ***Nachdem eine Wertaufholung erfasst worden ist, ist der Abschreibungs-/Amortisationsaufwand des Vermögenswertes in künftigen Berichtsperioden anzupassen, um den berichtigten Buchwert des Vermögenswertes, abzüglich eines etwaigen Restbuchwertes systematisch auf seine Restnutzungsdauer zu verteilen.***

Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit

122. ***Eine Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist den Vermögenswerten der Einheit, bis auf den Geschäfts- oder Firmenwert, anteilig des Buchwertes dieser Vermögenswerte zuzuordnen. Diese Erhöhungen der Buchwerte sind als Wertaufholungen für einzelne Vermögenswerte zu behandeln und gemäß Paragraph 119 zu erfassen.***

123. ***Bei der Zuordnung einer Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit gemäß Paragraph 122 ist der Buchwert eines Vermögenswertes nicht über den niedrigeren der folgenden Werte zu erhöhen:***

(a) seinen erzielbaren Betrag (sofern bestimmbar);

und

(b) den Buchwert, der bestimmt worden wäre (abzüglich von Amortisationen oder Abschreibungen), wenn in früheren Berichtsperioden kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst worden wäre.

Der Betrag der Wertaufholung, der andernfalls dem Vermögenswert zugeordnet worden wäre, ist anteilig den anderen Vermögenswerten der Einheit, mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwertes, zuzuordnen.

Wertaufholung für einen Geschäfts- oder Firmenwert

124. ***Ein für den Geschäfts- oder Firmenwert erfasster Wertminderungsaufwand darf nicht in den nachfolgenden Berichtsperioden aufgeholt werden.***

125. IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* verbietet den Ansatz eines selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert. Bei jeder Erhöhung des

▼M3

erzielbaren Betrages des Geschäfts- oder Firmenwertes, die in Berichtsperioden nach der Erfassung des Wertminderungsaufwands für diesen Geschäfts- oder Firmenwert stattfindet, wird es sich wahrscheinlich eher um einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert, als um eine, für den erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert erfasste, Wertaufholung handeln.

ANGABEN

126. ***Ein Unternehmen hat für jede Gruppe von Vermögenswerten die folgenden Angaben zu machen:***

(a) die Höhe der im Periodenergebnis während der Berichtsperiode erfassten Wertminderungsaufwendungen und der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen jene Wertminderungsaufwendungen enthalten sind;

(b) die Höhe der im Periodenergebnis während der Berichtsperiode erfassten Wertaufholungen und der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen solche Wertminderungsaufwendungen aufgehoben wurden;

(c) die Höhe der Wertminderungsaufwendungen bei neu bewerteten Vermögenswerten, die während der Berichtsperiode direkt im Eigenkapital erfasst wurden;

(d) die Höhe der Wertaufholungen bei neu bewerteten Vermögenswerten, die während der Berichtsperiode direkt im Eigenkapital erfasst wurden.

127. Eine Gruppe von Vermögenswerten ist eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch eine ähnliche Art und Verwendung im Unternehmen auszeichnen.

128. Die in Paragraph 126 verlangten Informationen können gemeinsam mit anderen Informationen für diese Gruppe von Vermögenswerten angegeben werden. Diese Informationen könnten beispielsweise in eine Überleitungsrechnung des Buchwertes der Sachanlagen am Anfang und am Ende der Berichtsperiode, wie in IAS 16 *Sachanlagen* gefordert, einbezogen werden.

129. ***Ein Unternehmen, das gemäß IAS 14*** **Segmentberichtserstattung** ***Informationen für Segmente darstellt, hat für jedes berichtspflichtige Segment, basierend auf dem primären Berichtsformat des Unternehmens, folgende Angaben zu machen:***

(a) die Höhe des Wertminderungsaufwands, der während der Berichtsperiode im Periodenergebnis und direkt im Eigenkapital erfasst wurde.

(b) die Höhe der Wertaufholung, die während der Berichtsperiode im Periodenergebnis und direkt im Eigenkapital erfasst wurde.

130. ***Ein Unternehmen hat für jeden wesentlichen Wertminderungsaufwand, der für einen einzelnen Vermögenswert, einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert, oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit während der Berichtsperiode erfasst oder aufgehoben wurde, folgende Angaben zu machen:***

(a) die Ereignisse und Umstände, die zu der Erfassung oder der Wertaufholungen geführt haben.

(b) die Höhe des erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwands.

(c) für einen einzelnen Vermögenswert:

(i) die Art des Vermögenswertes;

und

(ii) falls das Unternehmen gemäß IAS 14 Informationen für Segmente darstellt, das berichtspflichtige Segment, zu dem der Vermögenswert gehört, basierend auf dem primären Berichtsformat des Unternehmens.

(d) für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit:

(i) eine Beschreibung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (beispielsweise, ob es sich dabei um eine Produktlinie, ein Werk, eine Geschäftstätigkeit, einen geografischen Bereich oder ein berichtspflichtiges Segment, wie in IAS 14 definiert, handelt);

(ii) die Höhe des erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwands bei der Gruppe von Vermögenswerten und, falls das Unternehmen gemäß IAS 14 Informationen für Segmente

▼M3

darstellt, bei dem berichtspflichtigen Segment, basierend auf dem primären Berichtsformat des Unternehmens;

und

(iii) wenn sich die Zusammenfassung von Vermögenswerten für die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit seit der vorhergehenden Schätzung des etwaig erzielbaren Betrages der zahlungsmittelgenerierenden Einheit geändert hat, eine Beschreibung der gegenwärtigen und der früheren Art der Zusammenfassung der Vermögenswerte sowie der Gründe für die Änderung der Art, wie die zahlungsmittelgenerierende Einheit identifiziert wird.

(e) ob der für den Vermögenswert (die zahlungsmittelgenerierende Einheit) erzielbare Betrag dessen (deren) beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder dessen (deren) Nutzungswert entspricht.

(f) wenn der erzielbare Betrag dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten entspricht, die Grundlage, die benutzt wurde, um den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bestimmen (beispielsweise, ob der beizulegende Zeitwert durch die Bezugnahme eines aktiven Marktes bestimmt wurde).

(g) wenn der erzielbare Betrag der Nutzungswert ist, der Abzinsungssatz (-sätze), der bei der gegenwärtigen und der vorhergehenden Schätzung (sofern vorhanden) des Nutzungswertes benutzt wurde.

131. ***Ein Unternehmen hat für die Summe der Wertminderungsaufwendungen und die Summe der Wertaufholungen, die während der Berichtsperiode erfasst wurden, und für die keine Angaben gemäß Paragraph 130 gemacht wurden, die folgenden Informationen anzugeben:***

(a) die wichtigsten Gruppen von Vermögenswerten, die von Wertminderungsaufwendungen betroffen sind, sowie die wichtigsten Gruppen von Vermögenswerten, die von Wertaufholungen betroffen sind.

(b) die wichtigsten Ereignisse und Umstände, die zu der Erfassung dieser Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen geführt haben.

132. Einem Unternehmen wird empfohlen, die während der Berichtsperiode benutzten Annahmen zur Bestimmung des erzielbaren Betrages der Vermögenswerte (der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten) anzugeben. Paragraph 134 verlangt indes von einem Unternehmen, Angaben über die Schätzungen zu machen, die für die Bewertung des erzielbaren Betrages einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit benutzt werden, wenn ein Geschäfts- oder Firmenwert oder ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer in dem Buchwert dieser Einheit enthalten ist.

133. ***Wenn gemäß Paragraph 84 irgendein Teil eines Geschäfts- oder Firmenwertes, der während der Berichtsperiode bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, zum Berichtsstichtag nicht zu einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnet worden ist, muss der Betrag des nicht zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwertes zusammen mit den Gründen, warum dieser Betrag nicht zugeordnet worden ist, angegeben werden.***

Schätzungen, die zur Bewertung der erzielbaren Beträge der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, die einen Geschäfts- oder Firmenwert oder immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer enthalten, benutzt werden

134. ***Ein Unternehmen hat für jede zahlungsmittelgenerierende Einheit (Gruppe von Einheiten), für die der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die dieser Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnet sind, signifikant ist im Vergleich zum Gesamtbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer des Unternehmens, die unter (a) – (f) geforderten Angaben zu machen:***

(a) der Buchwert des der Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwertes.

(b) der Buchwert der der Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordneten immateriellen Vermögenswerten mit unbegrenzter Nutzungsdauer.

(c) die Grundlage, auf der der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) bestimmt worden ist (d.h. der Nutzungswert oder der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten).

▼M3

(d) wenn der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) auf dem Nutzungswert basiert:

(i) eine Beschreibung jeder wesentlichen Annahme, auf der das Management seine Cashflow-Prognosen für den durch die jüngsten Finanzpläne/Vorhersagen abgedeckten Zeitraum aufgebaut hat. Die wesentlichen Annahmen sind diejenigen, auf die der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) am sensibelsten reagiert.

(ii) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung der (des) zu jeder wesentlichen Annahme zugewiesenen Werte (s), ob diese Werte vergangene Erfahrungen widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von vergangenen Erfahrungen oder externen Informationsquellen unterscheiden.

(iii) der Zeitraum, für den das Management die Cashflows geplant hat, die auf den vom Management genehmigten Finanzplänen/Vorhersagen beruhen, und wenn für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (Gruppe von Einheiten) ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren benutzt wird, eine Erklärung über den Grund, der diesen längeren Zeitraum rechtfertigt.

(iv) die Wachstumsrate, die zur Extrapolation der Cashflow-Prognosen jenseits des Zeitraums benutzt wird, auf den sich die jüngsten Finanzpläne/Vorhersagen beziehen, und die Rechtfertigung für die Anwendung jeglicher Wachstumsrate, die die langfristige durchschnittliche Wachstumsrate für die Produkte, Industriezweige oder Land bzw. Länder, in welchen das Unternehmen tätig ist oder für den Markt, für den die Einheit (Gruppe von Einheiten) bestimmt ist, übersteigt.

(v) der (die) auf die Cashflow-Prognosen angewendete Abzinsungssatz (-sätze).

(e) falls der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) auf dem beizulegendem Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten basiert, die für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der Verkaufskosten verwendete Methode. Wenn für eine Einheit (Gruppe von Einheiten) der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten nicht anhand eines direkt beobachteten Marktpreises bestimmt wird, sind auch folgende Angaben zu machen:

(i) eine Beschreibung jeder wesentlichen Annahme, nach der das Management den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten bestimmt. Die wesentlichen Annahmen sind diejenigen, auf die der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) am sensibelsten reagiert.

(ii) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung der (des) zu jeder wesentlichen Annahme zugewiesenen Werte(s), ob diese Werte vergangene Erfahrungen widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von vergangenen Erfahrungen oder externen Informationsquellen unterscheiden.

(f) wenn eine für möglich gehaltene Änderung einer wesentlichen Annahme, auf der das Management seine Bestimmung des erzielbaren Betrages der Einheit (Gruppe von Einheiten) aufgebaut hat, verursachen würde, dass der Buchwert der Einheit (Gruppe von Einheiten) deren erzielbaren Betrag übersteigt:

(i) der Betrag, mit dem der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) deren Buchwert übersteigt.

(ii) der der wesentlichen Annahme zugewiesene Wert.

(iii) der Betrag, der die Änderung des Wertes der wesentlichen Annahme hervorruft, nach Einbezug aller nachfolgenden Auswirkungen dieser Änderung auf die anderen Variablen, die zur Bewertung des erzielbaren Betrages eingesetzt werden, damit der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) gleich deren Buchwert ist.

135. *Wenn ein Teil oder der gesamte Buchwert eines Geschäfts- oder Firmenwertes oder eines immateriellen Vermögenswertes mit unbegrenzter Nutzungsdauer mehreren zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordnet ist, und der auf diese Weise jeder einzelnen Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnete*

▼M3

Betrag nicht signifikant ist, im Vergleich zu dem Gesamtbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes oder des immateriellen Vermögenswertes mit unbegrenzter Nutzungsdauer des Unternehmens, ist diese Tatsache zusammen mit der Summe der Buchwerte des Geschäfts- oder Firmenwertes oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordnet sind, anzugeben. Wenn darüber hinaus die erzielbaren Beträge irgendeiner dieser Einheiten (Gruppen von Einheiten) auf denselben wesentlichen Annahmen beruhen und die Summe der Buchwerte des Geschäfts- oder Firmenwertes oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die diesen Einheiten zugeordnet sind, signifikant ist im Vergleich zum Gesamtbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer des Unternehmens, so hat ein Unternehmen Angaben über diese und die folgenden Tatsachen zu machen:

(a) die Summe der Buchwerte des diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwertes.

(b) die Summe der Buchwerte der diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordneten immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer.

(c) eine Beschreibung der wesentlichen Annahme(n).

(d) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung der (des) zu der (den) wesentlichen Annahme(n) zugewiesenen Werte(s), ob diese Werte vergangene Erfahrungen widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von vergangenen Erfahrungen oder externen Informationsquellen unterscheiden.

(e) wenn eine für möglich gehaltene Änderung der wesentlichen Annahme(n) verursachen würde, dass die Summe der Buchwerte der Einheiten (Gruppen von Einheiten) die Summe der erzielbaren Beträge übersteigen würde:

(i) der Betrag, mit dem die Summe der erzielbaren Beträge der Einheiten (Gruppen von Einheiten) die Summe der Buchwerte übersteigt.

(ii) der (die) der (den) wesentlichen Annahme(n) zugewiesene(n) Wert(e).

(iii) der Betrag, der die Änderung des (der) Werte(s) der wesentlichen Annahme(n) hervorruft, nach Einbezug aller nachfolgenden Auswirkungen dieser Änderung auf die anderen Variablen, die zur Bewertung des erzielbaren Betrages eingesetzt werden, damit die Summe der erzielbaren Beträge der Einheiten (Gruppen von Einheiten) gleich der Summe der Buchwerte ist.

136. Die jüngste ausführliche Berechnung des erzielbaren Betrages einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten), der in einer vorhergehenden Berichtsperiode ermittelt wurde, kann gemäß Paragraph 24 oder 99 vorgetragen werden und für die Überprüfung dieser Einheit (Gruppe von Einheiten) auf eine Wertminderung in der aktuellen Berichtsperiode benutzt werden, vorausgesetzt, dass bestimmte Kriterien erfüllt sind. Ist dies der Fall, beziehen sich die Informationen für diese Einheit (Gruppe von Einheiten), die in den von den Paragraphen 134 und 135 verlangten Angaben eingegliedert sind, auf die Berechnung für den Vortrag des erzielbaren Betrages.

137. Das erläuternde Beispiel 9 veranschaulicht die von den Paragraphen 134 und 135 geforderten Angaben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

138. ***Wenn sich ein Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 85 von IFRS 3* Unternehmenszusammenschlüsse *dazu entschieden hat, IFRS 3 irgendwann vor dem in den Paragraphen 78-84 von IFRS 3 dargelegtem Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden, so hat es auch diesen Standard von demselben Zeitpunkt an prospektiv anzuwenden.***

139. ***Andernfalls hat ein Unternehmen diesen Standard anzuwenden:***

(a) auf einen Geschäfts- oder Firmenwert und immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen, für die

▼M3

das Datum des Vertragsabschlusses am oder nach dem 31. März 2004 liegt, erworben worden sind;

und

(b) prospektiv auf alle anderen Vermögenswerte vom Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahres, das am oder nach dem 31. März 2004 beginnt.

140. ***Unternehmen, auf die der Paragraph 139 anwendbar ist, wird empfohlen, diesen Standard vor dem in Paragraph 139 spezifizierten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anwendet, hat es gleichzeitig IFRS 3 und IAS 38*** **Immaterielle Vermögenswerte (*überarbeitet 2004)*** ***anzuwenden.***

RÜCKNAHME VON IAS 36 (HERAUSGEGEBEN 1998)

141. Dieser Standard ersetzt IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (herausgegeben 1998).

▼M3

ANHANG A

Die Anwendung von Barwert-Verfahren zur Bewertung des Nutzungswertes

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards. Er enthält zusätzliche Leitlinien für die Anwendung von Barwert-Verfahren zur Ermittlung des Nutzungswertes. Obwohl in den Leitlinien der Begriff „Vermögenswert" benutzt wird, sind sie ebenso auf eine Gruppe von Vermögenswerten, die eine zahlungsmittelgenerierende Einheit bildet, anzuwenden.

Die Bestandteile einer Barwert-Ermittlung

A1. Die folgenden Elemente erfassen gemeinsam die wirtschaftlichen Unterschiede zwischen den Vermögenswerten:

(a) eine Schätzung des künftigen Cashflows bzw. in komplexeren Fällen von Serien künftiger Cashflows, die das Unternehmen durch die Vermögenswerte zu erzielen erhofft;

(b) Erwartungen im Hinblick auf eventuelle wertmäßige oder zeitliche Veränderungen dieser Cashflows;

(c) der Zinseffekt, der durch den risikolosen Zinssatz des aktuellen Marktes dargestellt wird;

(d) der Preis für die mit dem Vermögenswert verbundene Unsicherheit;

und

(e) andere, manchmal nicht identifizierbare Faktoren (wie Illiquidität), die Marktteilnehmer bei der Preisgestaltung der künftigen Cashflows, die das Unternehmen durch die Vermögenswerte zu erzielen erhofft, widerspiegeln würden.

A2. Dieser Anhang stellt zwei Ansätze zur Berechnung des Barwertes gegenüber, jeder von ihnen kann den Umständen entsprechend für die Schätzung des Nutzungswertes eines Vermögenswertes benutzt werden. Bei dem „traditionellen" Ansatz sind die Anpassungen für die im Paragraph A1 beschriebenen Faktoren (b)-(e) im Abzinsungssatz enthalten. Bei dem „erwarteten Cashflow" Ansatz verursachen die Faktoren (b), (d) und (e) Anpassungen bei den risikobereinigten erwarteten Cashflows. Welchen Ansatz ein Unternehmen auch anwendet, um Erwartungen hinsichtlich eventueller wertmäßiger oder zeitlicher Änderungen der künftigen Cashflows widerzuspiegeln, letztendlich muss der erwartete Barwert der künftigen Cashflows, d.h. der gewichtete Durchschnitt aller möglichen Ergebnisse widergespiegelt werden.

Allgemeine Prinzipien

A3. Die Verfahren, die zur Schätzung künftiger Cashflows und Zinssätze benutzt werden, variieren von einer Situation zur anderen, je nach den Umständen, die den betreffenden Vermögenswert umgeben. Die folgenden allgemeinen Prinzipien regeln jedoch jede Anwendung von Barwert-Verfahren bei der Bewertung von Vermögenswerten:

(a) Zinssätze, die zur Abzinsung von Cashflows benutzt werden, haben die Annahmen widerzuspiegeln, die mit denen der geschätzten Cashflows übereinstimmen. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen doppelt angerechnet oder ignoriert werden. Ein Abzinsungssatz von 12 Prozent könnte beispielsweise auf vertragliche Cashflows einer Darlehensforderung angewendet werden. Dieser Satz spiegelt die Erwartungen über künftigen Zahlungsverzug bei Darlehen mit besonderen Merkmalen wider. Derselbe 12 Prozent Zinssatz ist nicht zur Abzinsung erwarteter Cashflows zu verwenden, da solche Cashflows bereits die Annahmen über künftigen Zahlungsverzug widerspiegeln.

(b) geschätzte Cashflows und Abzinsungssätze müssen sowohl frei von verzerrenden Einflüssen als auch von Faktoren sein, die nicht mit dem betreffenden Vermögenswert in Verbindung stehen. Ein verzerrender Einfluss wird beispielsweise in die Bewertung eingebracht, wenn geschätzte Netto-Cashflows absichtlich zu niedrig dargestellt werden, um die offensichtliche künftige Rentabilität eines Vermögenswertes zu verbessern.

(c) geschätzte Cashflows oder Abzinsungssätze müssen eher die Bandbreite möglicher Ergebnisse widerspiegeln als einen einzigen Betrag, höchstwahrscheinlich den möglichen Mindest- oder Höchstbetrag.

▼M3

Approche de la valeur actualisée selon la méthode traditionnelle et selon la méthode des flux de trésorerie attendus

Traditioneller Ansatz

A4. Anwendungen der Bilanzierung eines Barwertes haben traditionell einen einzigen Satz geschätzter Cashflows und einen einzigen Abzinsungssatz benutzt, der oft als der „dem Risiko entsprechende Zinssatz“ beschrieben wurde. In der Tat nimmt der traditionelle Ansatz an, dass eine einzige Abzinsungssatz-Regel alle Erwartungen über die künftigen Cashflows und den angemessenen Risikozuschlag enthalten kann. Daher legt der traditionelle Ansatz größten Wert auf die Auswahl des Abzinsungssatzes.

A5. Unter gewissen Umständen, wenn beispielsweise vergleichbare Vermögenswerte auf dem Markt beobachtet werden können, ist es relativ einfach einen traditionellen Ansatz anzuwenden. Für Vermögenswerte mit vertraglichen Cashflows stimmt dies mit der Art und Weise überein, in der die Marktteilnehmer die Vermögenswerte beschreiben, wie bei „einer 12-prozentigen Anleihe“.

A6. Der traditionelle Ansatz kann jedoch gewisse komplexe Bewertungsprobleme nicht angemessen behandeln, wie beispielsweise die Bewertung von nicht-finanziellen Vermögenswerten, für die es keinen Markt oder keinen vergleichbaren Posten gibt. Eine angemessene Suche nach „dem Risiko entsprechenden Zinssatz“ verlangt eine Analyse von zumindest zwei Posten – einem Vermögenswert, der auf dem Markt existiert und einen beobachteten Zinssatz hat und dem zu bewertenden Vermögenswert. Der entsprechende Abzinsungssatz für die zu bewertenden Cashflows muss aus dem in diesem anderen Vermögenswert erkennbaren Zinssatz hergeleitet werden. Um diese Schlussfolgerung ziehen zu können, müssen die Merkmale der Cashflows des anderen Vermögenswertes ähnlich derer des zu bewertenden Vermögenswertes sein. Daher muss für die Bewertung folgendermaßen vorgegangen werden:

(a) Identifizierung des Satzes von Cashflows, die abgezinst werden;

(b) Identifizierung eines anderen Vermögenswertes auf dem Markt, der ähnliche Cashflow-Merkmale zu haben scheint;

(c) Vergleich der Cashflow-Sätze beider Posten um sicherzustellen, dass sie ähnlich sind (zum Beispiel: Sind beide Sätze vertragliche Cashflows, oder ist der eine ein vertraglicher und der andere ein geschätzter Cashflow?);

(d) Beurteilung, ob es bei einem Posten ein Element gibt, das es bei dem anderen nicht gibt (zum Beispiel: Ist einer weniger liquide als der andere?);

und

(e) Beurteilung, ob beide Cashflow-Sätze sich bei sich ändernden wirtschaftlichen Bedingungen voraussichtlich ähnlich verhalten (d.h. variieren).

„Erwarteter Cashflow“ Ansatz

A7. In gewissen Situationen ist der „erwartete Cashflow“ Ansatz ein effektiveres Bewertungsinstrument als der traditionelle Ansatz. Bei der Erarbeitung einer Bewertung benutzt der „erwartete Cashflow“ Ansatz alle Erwartungen über mögliche Cashflows anstelle des einzigen Cashflows, der am ähnlichsten ist. Beispielsweise könnte ein Cashflow 100 WE, 200 WE oder 300 WE sein mit Wahrscheinlichkeiten von 10 Prozent bzw. 60 Prozent oder 30 Prozent. Der erwartete Cashflow beträgt 220 WE. Der „erwartete Cashflow“ Ansatz unterscheidet sich somit vom traditionellen Ansatz dadurch, dass er sich auf die direkte Analyse der betreffenden Cashflows und auf präzisere Darstellungen der bei der Bewertung benutzten Annahmen konzentriert.

A8. Der „erwartete Cashflow“ Ansatz erlaubt auch die Anwendung des Barwert-Verfahrens, wenn die zeitliche Abstimmung der Cashflows ungewiss ist. Beispielsweise könnte ein Cashflow von 1 000 WE in einem Jahr, zwei Jahren oder drei Jahren mit Wahrscheinlichkeiten von 10 Prozent bzw. 60 Prozent oder 30 Prozent erhalten werden. Das nachstehende Beispiel zeigt die Berechnung des erwarteten Barwertes in dieser Situation.

Barwert von 1 000 WE in 1 Jahr zu 5 %	952,38 WE	
Wahrscheinlichkeit	10,00 %	95,24 WE

▼M3

Barwert von 1 000 WE in 2 Jahren zu 5,25 %	902,73 WE	
Wahrscheinlichkeit	60,00 %	541,64 WE
Barwert von 1 000 WE in 3 Jahren zu 5,50 %	851,61 WE	
Wahrscheinlichkeit	30,00 %	255,48 WE
Erwarteter Barwert		892,36 WE

A9. Der erwartete Barwert von 892,36 WE unterscheidet sich von der traditionellen Auffassung einer bestmöglichen Schätzung von 902,73 WE (die 60 Prozent Wahrscheinlichkeit). Eine auf dieses Beispiel angewendete traditionelle Barwertberechnung verlangt eine Entscheidung darüber, welche möglichen Zeitpunkte der Cashflows anzusetzen sind, und würde demzufolge die Wahrscheinlichkeiten anderer Zeitpunkte nicht widerspiegeln. Das beruht darauf, dass bei einer traditionellen Berechnung des Barwertes der Abzinsungssatz keine Ungewissheiten über die Zeitpunkte widerspiegeln kann.

A10. Die Benutzung von Wahrscheinlichkeiten ist ein wesentliches Element des „erwarteten Cashflow“ Ansatzes. In Frage gestellt wird, ob die Zuweisung von Wahrscheinlichkeiten zu hohen subjektiven Schätzungen größere Präzision vermuten lässt, als dass sie in der Tat existiert. Die richtige Anwendung des traditionellen Ansatzes (wie in Paragraph A6 beschrieben) verlangt hingegen dieselben Schätzungen und dieselbe Subjektivität ohne die computerunterstützte Transparenz des „erwarteten Cashflow“ Ansatzes zu liefern.

A11. Viele in der gegenwärtigen Praxis entwickelte Schätzungen beinhalten bereits informell die Elemente der erwarteten Cashflows. Außerdem werden Rechnungsleger oft mit der Notwendigkeit konfrontiert, einen Vermögenswert zu bewerten und dabei begrenzte Informationen über die Wahrscheinlichkeiten möglicher Cashflows zu benutzen. Ein Rechnungsleger könnte beispielsweise mit den folgenden Situationen konfrontiert werden:

(a) der geschätzte Betrag liegt irgendwo zwischen 50 WE und 250 WE, aber kein Betrag, der in diesem Bereich liegt, kommt eher in Frage als irgendein ein anderer Betrag. Auf der Grundlage dieser begrenzten Information beläuft sich der geschätzte erwartete Cashflow auf 150 WE [(50 + 250)/2].

(b) der geschätzte Betrag liegt irgendwo zwischen 50 WE und 250 WE und der wahrscheinlichste Betrag ist 100 WE. Die mit jedem Betrag verbundenen Wahrscheinlichkeiten sind unbekannt. Auf der Grundlage dieser begrenzten Information beläuft sich der geschätzte erwartete Cashflow auf 133,33 WE [(50 + 250)/3].

(c) der geschätzte Betrag beträgt 50 WE (10 Prozent Wahrscheinlichkeit), 250 WE (30 Prozent Wahrscheinlichkeit) oder 100 WE (60 Prozent Wahrscheinlichkeit). Auf der Grundlage dieser begrenzten Information beläuft sich der geschätzte erwartete Cashflow auf 140 WE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

In jedem Fall liefert der geschätzte erwartete Cashflow voraussichtlich eine bessere Schätzung des Nutzungswertes als wahrscheinlich der Mindestbetrag oder der Höchstbetrag alleine genommen.

A12. Die Anwendung eines „erwarteten Cashflow“ Ansatzes ist abhängig von einer Kosten-Nutzen Auflage. In manchen Fällen kann ein Unternehmen Zugriff auf zahlreiche Daten haben und somit viele Cashflow Szenarien entwickeln. In anderen Fällen kann es sein, dass ein Unternehmen nicht mehr als die allgemeinen Darstellungen über die Schwankung der Cashflows ohne Berücksichtigung wesentlicher Kosten entwickeln kann. Das Unternehmen muss die Kosten für den Erhalt zusätzlicher Informationen mit der zusätzlichen Verlässlichkeit, die diese Informationen für die Bewertung bringen wird, abwägen.

A13. Einige behaupten, dass erwartete Cashflow-Verfahren ungeeignet für die Bewertung eines einzelnen Postens oder eines Postens mit einer begrenzten Anzahl von möglichen Ergebnissen sind. Sie geben ein Beispiel eines Vermögenswertes mit zwei möglichen Ergebnissen an: eine 90-prozentige Wahrscheinlichkeit, dass der Cashflow 10 WE und eine 10-prozentige Wahrscheinlichkeit, dass der Cashflow 1 000 WE betragen wird. Sie beobachten, dass der erwartete Cashflow in diesem Beispiel

▼M3

109 WE beträgt und kritisieren dieses Ergebnis, weil es keinen der Beträge darstellt, die letztendlich bezahlt werden könnten.

A14. Behauptungen, wie die gerade dargelegte, spiegeln die zugrunde liegende Unstimmigkeit hinsichtlich der Bewertungsziele wider. Wenn die Kumulierung der einzugehenden Kosten die Zielsetzung ist, könnten die erwarteten Cashflows keine repräsentativ glaubwürdige Schätzung der erwarteten Kosten erzeugen. Dieser Standard befasst sich indes mit der Bewertung des erzielbaren Betrages eines Vermögenswertes. Der erzielbare Betrag des Vermögenswertes aus diesem Beispiel ist voraussichtlich nicht 10 WE, selbst wenn dies der wahrscheinlichste Cashflow ist. Der Grund hierfür ist, dass eine Bewertung von 10 WE nicht die Ungewissheit des Cashflows bei der Bewertung des Vermögenswertes beinhaltet. Stattdessen wird der ungewisse Cashflow dargestellt, als wäre er ein gewisser Cashflow. Kein rational handelndes Unternehmen würde einen Vermögenswert mit diesen Merkmalen für 10 WE verkaufen.

Abzinsungssatz

A15. Welchen Ansatz ein Unternehmen auch für die Bewertung des Nutzungswertes eines Vermögenswertes wählt, die Zinssätze, die zur Abzinsung der Cashflows benutzt werden, dürfen nicht die Risiken widerspiegeln, aufgrund derer die geschätzten Cashflows angepasst worden sind. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen doppelt angerechnet.

A16. Wenn ein vermögenswertspezifischer Zinssatz nicht direkt über den Markt erhältlich ist, verwendet ein Unternehmen Ersatzfaktoren zur Schätzung des Abzinsungssatzes. Ziel ist es, so weit wie möglich, die Marktbeurteilung folgender Faktoren zu schätzen:

(a) den Zinseffekt für die Berichtsperioden bis zum Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswertes;

und

(b) die in Paragraph A1 beschriebenen Faktoren (b), (d) und (e), soweit diese Faktoren keine Anpassungen bei den geschätzten Cashflows verursacht haben.

A17. Als Ausgangspunkt kann ein Unternehmen bei der Erstellung einer solchen Schätzung die folgenden Zinssätze berücksichtigen:

(a) die durchschnittlich gewichteten Kapitalkosten des Unternehmens, die mithilfe von Verfahren wie dem Capital Asset Pricing Model bestimmt werden können;

(b) den Zinssatz für Neukredite des Unternehmens;

und

(c) andere marktübliche Fremdkapitalzinssätze.

A18. Diese Zinssätze müssen jedoch angepasst werden:

(a) um die Art und Weise widerzuspiegeln, auf die der Markt die spezifischen Risiken, die mit den geschätzten Cashflows verbunden sind, bewerten würde;

und

(b) um Risiken auszuschließen, die für die geschätzten Cashflows der Vermögenswerte nicht relevant sind, oder aufgrund derer bereits eine Anpassung der geschätzten Cashflows vorgenommen wurde.

Berücksichtigt werden Risiken, wie das Länderrisiko, das Währungsrisiko und das Preisrisiko.

A19. Der Abzinsungssatz ist unabhängig von der Kapitalstruktur des Unternehmens und von der Art und Weise, wie das Unternehmen den Kauf des Vermögenswertes finanziert, weil die künftig erwarteten Cashflows aus dem Vermögenswert nicht von der Art und Weise abhängen, wie das Unternehmen den Kauf des Vermögenswertes finanziert hat.

A20. Paragraph 55 verlangt, dass der benutzte Abzinsungssatz ein Vor-Steuer-Zinssatz ist. Wenn daher die Grundlage für die Schätzung des Abzinsungssatzes eine Betrachtung nach Steuern ist, ist diese Grundlage anzupassen, um einen Zinssatz vor Steuern widerzuspiegeln.

A21. Ein Unternehmen verwendet normalerweise einen einzigen Abzinsungssatz zur Schätzung des Nutzungswertes eines Vermögenswertes. Ein Unternehmen verwendet indes unterschiedliche Abzinsungssätze für die

▼M3

verschiedenen künftigen Berichtsperioden, wenn der Nutzungswert sensibel auf die unterschiedlichen Risiken in den verschiedenen Perioden oder auf die Laufzeitstruktur der Zinssätze reagiert.

▼M3

ANHANG B

Änderung zu IAS 16

Die Änderung in diesem Anhang ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen IAS 16 Sachanlagen *(überarbeitet 2003) anwendet. Der Anhang wird ersetzt, wenn IAS 36* Wertminderung von Vermögenswerten *(überarbeitet 2004) in Kraft tritt. Er ersetzt die Folgeänderungen, die von IAS 16 (überarbeitet 2003) zu IAS 36* Wertminderung von Vermögenswerten *(herausgegeben 1998) gemacht wurden. IAS 36 (überarbeitet 2004) enthält die Regelungen der in diesem Anhang aufgeführten Paragraphen. Folglich sind die Änderungen von IAS 16 (überarbeitet 2003) nicht erforderlich, wenn ein Unternehmen IAS 36 (überarbeitet 2004) anwendet. Dieser Anhang ist demzufolge nur von Unternehmen anzuwenden, die sich entscheiden, IAS 16 (überarbeitet 2003) vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden.*

B1. IAS 16 *Sachanlagen* wird wie folgt geändert.

Paragraph A4 im Anhang wird wie folgt geändert:

A4. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (herausgegeben 1998) wird wie folgt geändert:

In diesem Standard werden die Paragraphen 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 und 104 wie folgt geändert:

4. Dieser Standard ist auf Vermögenswerte anzuwenden, die zum Neubewertungsbetrag (beizulegenden Zeitwert) nach anderen Standards, wie dem Neubewertungsmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* angesetzt werden. Die Identifizierung, ob ein neu bewerteter Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hängt jedoch von der Grundlage ab, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes benutzt wird:

…

9. ***Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:***

…

Interne Informationsquellen

…

(f) Während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswertes, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereiches, zu dem ein Vermögenswert gehört, oder Planungen für den Abgang eines Vermögenswertes vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt;

und

…

34. Die Prognosen der Mittelabflüsse schließen jene für die tägliche Wartung des Vermögenswertes als auch künftige Gemeinkosten ein, die der Nutzung des Vermögenswertes direkt zugerechnet oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können.

37. ***Künftige Cashflows sind für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen. Schätzungen der künftigen Cashflows dürfen nicht die geschätzten künftigen Cashflows umfassen, deren Entstehung erwartet wird, aufgrund:***

…

(b) einer Verbesserung oder Erhöhung der Ertragskraft des Vermögenswertes.

38. Da die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand geschätzt werden, spiegelt der Nutzungswert nicht die folgenden Faktoren wider:

…

▼M3

(b) künftige Mittelabflüsse, die die Ertragskraft des Vermögenswertes verbessern oder erhöhen werden, oder die dazugehörigen Mittelzuflüsse, die aus solchen Mittelabflüsse entstehen sollen.

41. Bis ein Unternehmen Mittelabflüsse tätigt, die die Ertragskraft des Vermögenswertes verbessern oder erhöhen, enthalten die Schätzungen der künftigen Cashflows keine künftigen geschätzten Mittelzuflüsse, die infolge der Erhöhung des mit dem Mittelabfluss verbundenen wirtschaftlichen Nutzens zufließen werden (siehe Anhang A, Beispiel 6).

42. Schätzungen der künftigen Cashflows umfassen auch künftige Mittelabflüsse, die erforderlich sind, um den wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswertes auf dem gegenwärtigen Niveau zu halten. Wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit aus Vermögenswerten mit verschiedenen geschätzten Nutzungsdauern besteht, die alle für den laufenden Betrieb der Einheit notwendig sind, wird bei der Schätzung der mit der Einheit verbundenen künftigen Cashflows der Ersatz von Vermögenswerten kürzerer Nutzungsdauer als Teil der täglichen Wartung der Einheit betrachtet. Ähnliches gilt, wenn ein einzelner Vermögenswert aus Bestandteilen mit unterschiedlichen Nutzungsdauern besteht, dann wird der Ersatz der Bestandteile kürzerer Nutzungsdauer als Teil der täglichen Wartung des Vermögenswertes betrachtet, wenn die vom Vermögenswert generierten künftigen Cashflows geschätzt werden.

59. ***Ein Wertminderungsaufwand ist sofort als Aufwand im Periodenergebnis zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Neuberwertungsmodell in IAS 16*** **Sachanlagen*) angesetzt wird. Jeder Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Neubewertungsabnahme nach diesem anderen Standard zu behandeln.***

96. ***Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert in früheren Jahren erfasst wurde, nicht länger besteht oder sich verringert haben könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:***

…

Interne Informationsquellen

(d) während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden soll, ereignet oder werden für die nächste Zukunft erwartet. Diese Veränderungen enthalten Kosten, die während der Berichtsperiode entstanden sind, um die Ertragskraft eines Vermögenswertes zu verbessern bzw. zu erhöhen oder den Betrieb zu restrukturieren, zu dem der Vermögenswert gehört;

und

…

104. ***Eine Wertaufholung eines Vermögenswertes ist sofort als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Neubewertungsmodell in IAS 16*** **Sachanlagen*) erfasst wird. Jede Wertaufholung eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Wertsteigerung durch Neubewertung gemäß diesem anderen Standard zu behandeln.***

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 37

Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen

Dieser International Accounting Standard wurde im Juli 1998 vom IASC Board genehmigt und war erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

▼B

EINFÜHRUNG

1. IAS 37 schreibt die Bilanzierung und Angabe aller Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen vor. Hiervon ausgenommen sind

   (a) diejenigen, die aus zum beizuliegenden Zeitwert bilanzierten Finanzinstrumenten resultieren;

   (b) diejenigen, die aus noch zu erfüllenden Verträgen resultieren, außer der Vertrag ist belastend. Noch zu erfüllende Verträge sind Verträge, bei denen beide Parteien ihre Verpflichtungen nicht oder teilweise zu gleichen Teilen erfüllt haben;

   (c) diejenigen, die bei Lebensversicherungsunternehmen aus ausgegebenen Policen entstehen; und

   (d) diejenigen, die durch einen anderen International Accounting Standard abgedeckt werden.

Rückstellungen

2. Der Standard definiert Rückstellungen als Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. Eine Rückstellung ist ausschließlich dann anzusetzen, wenn:

   (a) einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;

   (b) es wahrscheinlich ist (d. h. mehr dafür als dagegen spricht), dass zur Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen erforderlich ist; und

   (c) eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist. Der Standard weist darauf hin, dass eine verlässliche Schätzung nur in sehr seltenen Ausnahmefällen nicht möglich sein dürfte.

3. Dieser Standard definiert eine faktische Verpflichtung als eine Verpflichtung, die aus den Aktivitäten eines Unternehmens entsteht, wenn:

   (a) das Unternehmen durch sein bisher übliches Geschäftsgebaren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage gegenüber anderen Parteien seine Bereitschaft zur Übernahme gewisser Verpflichtungen angedeutet hat; und

   (b) das Unternehmen dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es diesen Verpflichtungen nachkommt.

4. In Ausnahmefällen, zum Beispiel in einem Rechtsstreit, kann darüber Unklarheit bestehen, ob das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung hat. In diesen Fällen führt ein Ereignis der Vergangenheit zu einer gegenwärtigen Verpflichtung, wenn zum Bilanzstichtag für das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung nach Berücksichtigung aller substanziellen Hinweise mehr dafür als dagegen spricht. Ein Unternehmen setzt eine Rückstellung für diese gegenwärtige Verpflichtung an, wenn die anderen oben genannten Ansatzkriterien erfüllt sind. Wenn für eine gegenwärtige Verpflichtung nicht mehr dafür als dagegen spricht, ist eine Eventualschuld anzugeben, es sei denn, ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen ist unwahrscheinlich.

5. Der als Rückstellung erfasste Betrag hat die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlichen Ausgaben darzustellen; mit anderen Worten, den Betrag, den das Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung am Bilanzstichtag oder zu ihrer Übertragung auf eine Dritte Partei zahlen müsste.

6. Der Standard schreibt vor, dass ein Unternehmen bei der Bewertung einer Rückstellung:

   (a) Risiken und Unsicherheiten berücksichtigt; Unsicherheit rechtfertigt jedoch nicht die Bildung übermäßiger Rückstellungen oder eine vorsätzliche Überbewertung von Schulden;

   (b) eine Abzinsung von Rückstellungen vornimmt, wenn der bei der Diskontierung resultierende Zinseffekt wesentlich ist, unter Verwendung eines (oder mehrerer) Abzinsungssatzes (-sätze) vor Steuern; die Abzinsungssätze spiegeln jeweils die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die Schuld spezifischen Risiken, die nicht bei der bestmöglichen Schätzung der Ausgaben berücksichtigt wurden, wider. Bei Verwendung der Abzin-

▼B

sungsmethode wird der Anstieg der Rückstellungen im Zeitablauf als Zinsaufwand erfasst;

(c) künftige Ereignisse wie Gesetzes- und Technologieänderungen berücksichtigt, wenn ausreichend objektive substanzielle Hinweise für deren Eintreten vorhanden sind; und

(d) Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten nicht berücksichtigt; dies gilt auch dann, wenn der erwartete Abgang eng mit dem Ereignis verbunden ist, auf Grund dessen die Rückstellung gebildet wird.

7. Es kann sein, dass ein Unternehmen die Erstattung eines Teils oder der gesamten bei Erfüllung der zurückgestellten Verpflichtung entstehenden Ausgaben erwartet (beispielsweise durch Versicherungsverträge, Entschädigungsklauseln oder Gewährleistungen von Lieferanten). Ein Unternehmen hat:

(a) eine Erstattung dann anzusetzen, aber nur dann, wenn der Erhalt dieser Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung so gut wie sicher ist. Der für die Erstattung angesetzte Betrag darf die Höhe der Rückstellung nicht übersteigen; und

(b) die Erstattung als separaten Vermögenswert ansetzen. In der Gewinn- und Verlustrechnung können Aufwendungen für die Bildung einer Rückstellung netto nach Abzug der Erstattung angesetzt werden.

8. Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und auf Grund der bestmöglichen Schätzung anzupassen. Wenn es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass zur Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen erforderlich ist, ist eine Rückstellung aufzulösen.

9. Eine Rückstellung ist nur für Ausgaben zu verwenden, für die sie ursprünglich gebildet wurde.

Rückstellungen — Besondere Anwendungsfälle

10. Der Standard legt die allgemeinen Anforderungen für den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen in drei speziellen Fällen dar: künftige betriebliche Verluste, belastende Verträge und Restrukturierungsmaßnahmen.

11. Im Zusammenhang mit künftigen betrieblichen Verlusten sind keine Rückstellungen zu bilden. Die Erwartung künftiger betrieblicher Verluste ist ein Anzeichen für eine mögliche Wertminderung bestimmter Vermögenswerte eines Unternehmensbereichs. In diesem Fall, prüft ein Unternehmen diese Vermögenswerte auf Wertminderung nach IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten.

12. Hat das Unternehmen einen belastenden Vertrag, ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten. Ein belastender Vertrag ist ein Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

13. Der Standard definiert eine Restrukturierungsmaßnahme als ein Programm, das vom Management geplant und kontrolliert wird und entweder

(a) ein von dem Unternehmen abgedecktes Geschäftsfeld; oder

(b) die Art, in der dieses Geschäft durchgeführt wird wesentlich verändert.

14. Eine Rückstellung für Restrukturierungsaufwand wird nur angesetzt, wenn die allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen erfüllt werden. In diesem Zusammenhang entsteht eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung nur, wenn ein Unternehmen:

(a) einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan aufgestellt hat, in dem zumindest die folgenden Angaben enthalten sind:

(i) der Geschäftsbereich oder die betroffenen Teile des Geschäftsbereiches;

(ii) die wichtigsten betroffenen Standorte;

(iii) Einsatzort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses abgefunden werden;

(iv) die entstehenden Ausgaben; und

(v) den Umsetzungszeitpunkt des Plans; und

▼B

(b) bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass die Restrukturierungsmaßnahme durch den Beginn der Umsetzung oder die Ankündigung der wesentlichen Planbestandteile den Betroffenen gegenüber durchgeführt wird.

15. Allein durch einen Restrukturierungsbeschluss des Managements oder eines Aufsichtgremiums entsteht noch keine faktische Verpflichtung zum Bilanzstichtag, sofern das Unternehmen nicht vor dem Bilanzstichtag

(a) mit der Umsetzung des Restrukturierungsplans begonnen hat; oder

(b) den Restrukturierungsplan den Betroffenen gegenüber ausreichend detailliert mitgeteilt hat, um deren gerechtfertigte Erwartung zu wecken, dass die Restrukturierungsmaßnahme vom Unternehmen durchgeführt wird.

16. Sofern eine Restrukturierungsmaßnahme den Verkauf eines Unternehmensbereichs erfordert, entsteht keine Verpflichtung zum Verkauf bis dieser verbindlich abgeschlossen wurde, d. h. ein bindender Verkaufsvertrag existiert.

17. Eine Restrukturierungsrückstellung darf nur die direkt im Zusammenhang mit der Restrukturierungsmaßnahme entstehenden Ausgaben enthalten; diese müssen sowohl

(a) zwangsläufig im Zuge der Restrukturierung entstehen; als auch

(b) nicht mit den laufenden Aktivitäten des Unternehmens in Zusammenhang stehen. Daher enthält eine Restrukturierungsrückstellung bspw. keine Aufwendungen für Umschulungen oder Umzüge für weiterbeschäftigte Mitarbeiter, Marketingaufwendungen oder Aufwendungen für Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze.

Eventualschulden

18. Dieser Standard ersetzt die Teile aus *IAS 10*, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag [1], die Erfolgsunsicherheiten behandeln. Der Standard definiert eine Eventualschuld als

(a) eine mögliche Verpflichtung, die aus Ereignissen der Vergangenheit resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse bedingt ist, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen; oder

(b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wurde, weil:

(i) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen mit der Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist; oder

(ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.

19. Ein Unternehmen darf keine Eventualschuld ansetzen. Ein Unternehmen hat eine Eventualschuld anzugeben, sofern die Möglichkeit eines Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen nicht unwahrscheinlich ist.

Eventualforderungen

20. Dieser Standard definiert eine Eventualforderung als einen möglichen Vermögenswert, der aus Ereignissen der Vergangenheit resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse bedingt ist, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen. Ein Beispiel ist ein Anspruch, den ein Unternehmen in einem gerichtlichen Verfahren mit unsicherem Ausgang durchzusetzen versucht.

21. Ein Unternehmen darf keine Eventualforderung ansetzen. Eine Eventualforderung ist anzugeben, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist.

22. Ist jedoch die Realisation von Erträgen so gut wie sicher, dann handelt es sich bei dem betreffenden Vermögenswert nicht um eine Eventualforderung und sein Ansatz ist angemessen.

[1] IAS 10: Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, wurde ersetzt durch den am 1. Januar 2000 in Kraft getretenen IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.

▼B

Zeitpunkt des Inkrafttretens

23. Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-9
Definitionen	10-13
Rückstellungen und sonstige Schulden	11
Beziehung zwischen Rückstellungen und Eventualschulden	12-13
Ansatz	14-35
Rückstellungen	14-26
Gegenwärtige Verpflichtung	15-16
Ereignis der Vergangenheit	17-22
Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen	23-24
Verlässliche Schätzung der Verpflichtung	25-26
Eventualschulden	27-30
Eventualforderungen	31-35
Bewertung	36-52
Bestmögliche Schätzung	36-41
Risiken und Unsicherheiten	42-44
Barwert	45-47
Künftige Ereignisse	48-50
Erwarteter Abgang von Vermögenswerten	51-52
Erstattungen	53-58
Anpassung der Rückstellungen	59-60
Verbrauch von Rückstellungen	61-62
Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	63-83
Künftige betriebliche Verluste	63-65
Belastende Verträge	66-69
Restrukturierungsmaßnahmen	70-83
Angaben	84-92
Übergangsvorschriften	93-94
Zeitpunkt des Inkrafttretens	95-96

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, sicherzustellen, dass angemessene Ansatzkriterien und Bewertungsgrundlagen auf Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen angewendet werden und, dass im Anhang zum Abschluss ausreichend Informationen angegeben werden, die dem Leser die Beurteilung von Art, Fälligkeit und Höhe derselben ermöglichen.

▼B

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen anzuwenden; hiervon ausgenommen sind**

   (a) **diejenigen, die aus zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Finanzinstrumenten resultieren;**

   (b) **diejenigen, die aus noch zu erfüllenden Verträgen resultieren, außer der Vertrag ist belastend;**

   (c) **diejenigen, die bei Versicherungsunternehmen aus ausgegebenen Policen entstehen; und**

   (d) **diejenigen, die von einem anderen International Accounting Standard abgedeckt werden.**

2. Dieser Standard ist auf Finanzinstrumente (einschließlich Sicherheiten) anzuwenden, die nicht mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt wurden.

3. Noch zu erfüllende Verträge sind Verträge, unter denen beide Parteien ihre Verpflichtungen in keiner Weise oder teilweise zu gleichen Teilen erfüllt haben. Dieser Standard ist nicht auf noch zu erfüllende Verträge anzuwenden, sofern diese nicht belastend sind.

4. Dieser Standard ist auf Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen von Versicherungsunternehmen anzuwenden, sofern diese nicht aus Verträgen mit Versicherten entstehen.

5. Wenn ein anderer International Accounting Standard bestimmte Rückstellungen, Eventualschulden oder Eventualforderungen behandelt, ist der betreffende Standard von dem Unternehmen an Stelle dieses Standards anzuwenden. Gewisse Rückstellungsarten werden beispielsweise behandelt in den Standards zu

   (a) Fertigungsaufträgen (siehe IAS 11, Fertigungsaufträge);

   (b) Ertragsteuern (siehe IAS 12, Ertragsteuern);

   (c) Leasingverhältnissen (siehe IAS 17, Leasingverhältnisse). IAS 17 enthält jedoch keine speziellen Vorschriften für die Behandlung von belastenden Operating-Leasingverhältnissen. In diesen Fällen ist der vorliegende Standard anzuwenden; und

   (d) Leistungen an Arbeitnehmer (siehe IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer).

6. Einige als Rückstellungen behandelte Beträge können mit der Erfassung von Erträgen zusammenhängen; zum Beispiel in Fällen, in denen ein Unternehmen Bürgschaften gegen Gebühr übernimmt. Der vorliegende Standard behandelt nicht die Erfassung von Erträgen. IAS 18, Erträge, legt die Umstände dar, unter denen Erträge erfasst werden und gibt praktische Anleitungen zur Anwendung der Kriterien für eine Erfassung. Der vorliegende Standard hat keinen Einfluss auf die Anforderungen nach IAS 18.

7. Dieser Standard definiert Rückstellungen als Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. In einigen Ländern wird der Begriff 'Rückstellungen' auch im Zusammenhang mit Posten wie Abschreibungen, Wertminderung von Vermögenswerten und Wertberichtigungen von zweifelhaften Forderungen verwendet: dies sind Berichtigungen der Buchwerte von Vermögenswerten. Sie werden in vorliegendem Standard nicht behandelt.

8. Andere International Accounting Standards legen fest, ob Ausgaben als Vermögenswerte oder als Aufwendungen behandelt werden. Diese Frage wird in vorliegendem Standard nicht behandelt. Entsprechend wird eine Aktivierung der bei der Bildung der Rückstellung erfassten Aufwendungen weder durch diesen Standard verboten noch vorgeschrieben.

9. Dieser Standard ist auf Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen (einschließlich der Aufgabe von Geschäftsbereichen) anzuwenden. Wenn eine Restrukturierungsmaßnahme der Definition der Aufgabe von Geschäftsbereichen entspricht, können zusätzliche Angaben nach IAS 35, Aufgabe von Geschäftsbereichen, erforderlich werden.

▼B

DEFINITIONEN

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

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Ein verpflichtendes Ereignis ist ein Ereignis, das eine rechtliche oder faktische Verpflichtung schafft, auf Grund derer das Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.

Eine rechtliche Verpflichtung ist eine Verpflichtung, die sich ableitet aus

(a) **einem Vertrag (auf Grund seiner expliziten oder impliziten Bedingungen);**

(b) **Gesetzen; oder**

(c) **sonstigen unmittelbaren Auswirkungen der Gesetze.**

Eine faktische Verpflichtung ist eine aus den Aktivitäten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung, wenn:

(a) **das Unternehmen durch sein bisher übliches Geschäftsgebaren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage anderen Parteien gegenüber die Übernahme gewisser Verpflichtungen angedeutet hat; und**

(b) **das Unternehmen dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es diesen Verpflichtungen nachkommt.**

Eine Eventualschuld ist:

(a) **eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, oder**

(b) **eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil:**

(i) **ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder**

(ii) **die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.**

Eine Eventualforderung ist ein möglicher Vermögenswert, der aus vergangenen Ereignissen resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen.

Ein belastender Vertrag ist ein Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

Eine Restrukturierungsmaßnahme ist ein Programm, das vom Management geplant und kontrolliert wird und entweder

(a) **das von dem Unternehmen abgedeckte Geschäftsfeld; oder**

(b) **die Art, in der dieses Geschäft durchgeführt wird; wesentlich verändert.**

Rückstellungen und sonstige Schulden

11. Rückstellungen können dadurch von sonstigen Schulden, wie z. B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie abgegrenzten Schulden unterschieden werden, dass bei ihnen Unsicherheiten hinsichtlich des Zeitpunkts oder der Höhe der künftig erforderlichen Ausgaben bestehen. Als Beispiel:

(a) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind Schulden zur Zahlung von erhaltenen oder gelieferten Gütern oder Dienstleistungen,

▼B

die vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder formal vereinbart wurden; und

(b) abgegrenzte Schulden sind Schulden zur Zahlung von erhaltenen oder gelieferten Gütern oder Dienstleistungen, die weder bezahlt wurden, noch vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder formal vereinbart wurden. Hierzu gehören auch an Mitarbeiter geschuldete Beträge (zum Beispiel im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Urlaubsgeldern). Auch wenn zur Bestimmung der Höhe oder des zeitlichen Eintretens der abgegrenzten Schulden gelegentlich Schätzungen erforderlich sind, ist die Unsicherheit im Allgemeinen deutlich geringer als bei Rückstellungen.

Abgegrenzte Schulden werden häufig als Teil der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen, wohingegen der Ausweis von Rückstellungen separat erfolgt.

Beziehung zwischen Rückstellungen und Eventualschulden

12. Im Allgemeinen betrachtet sind alle Rückstellungen als unsicher anzusehen, da sie hinsichtlich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe nicht sicher sind. Nach der Definition dieses Standards wird der Begriff „unsicher" jedoch für nicht bilanzierte Schulden und Vermögenswerte verwendet, die durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse bedingt sind, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen. Des Weiteren wird der Begriff „Eventualschuld" für Schulden verwendet, die die Ansatzkriterien nicht erfüllen.

13. Dieser Standard unterscheidet zwischen:

(a) Rückstellungen — die als Schulden erfasst werden (unter der Annahme, dass eine verlässliche Schätzung möglich ist), da sie gegenwärtige Verpflichtungen sind und zur Erfüllung der Verpflichtungen ein Abfluss von Mitteln mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich ist.

(b) Eventualschulden — die nicht als Schulden erfasst werden, da sie entweder:

(i) mögliche Verpflichtungen sind, da die Verpflichtung des Unternehmens noch bestätigt werden muss, die zu einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen führen kann; oder

(ii) gegenwärtige Verpflichtungen sind, die nicht den Ansatzkriterien dieses Standards genügen (entweder weil ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtungen nicht wahrscheinlich ist oder weil die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann).

ANSATZ

Rückstellungen

14. **Eine Rückstellung ist dann anzusetzen, wenn**

(a) **ein Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) hat** [1]**;**

(b) **der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist; und**

(c) **eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.**

Sind diese Bedingungen nicht erfüllt, ist keine Rückstellung anzusetzen.

Gegenwärtige Verpflichtung

15. **Vereinzelt gibt es Fälle, in denen unklar ist, ob eine gegenwärtige Verpflichtung existiert. In diesen Fällen führt ein Ereignis der Vergangenheit zu einer gegenwärtigen Verpflichtung, wenn unter Berücksichtigung aller verfügbaren substanziellen Hinweise für das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag mehr dafür als dagegen spricht.**

[1] Siehe auch SIC-6, Kosten der Anpassung vorhandener Software.

▼B

16. In fast allen Fällen wird es eindeutig sein, ob ein Ereignis der Vergangenheit zu einer gegenwärtigen Verpflichtung geführt hat. In Ausnahmefällen, zum Beispiel in einem Rechtsstreit, kann über die Frage gestritten werden, ob bestimmte Ereignisse eingetreten sind oder diese aus einer gegenwärtigen Verpflichtung resultieren. In diesem Fall bestimmt ein Unternehmen unter Berücksichtigung aller verfügbaren substanziellen Hinweise, einschließlich z. B. der Meinung von Sachverständigen, ob zum Bilanzstichtag eine gegenwärtige Verpflichtung besteht. Die berücksichtigten substanziellen Hinweise umfassen alle zusätzlichen, durch Ereignisse nach dem Bilanzstichtag entstandenen substanziellen Hinweise. Auf der Grundlage dieser substanziellen Hinweise:

(a) setzt das Unternehmen eine Rückstellung an (wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind), wenn zum Bilanzstichtag für das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung mehr dafür als dagegen spricht; und

(b) gibt das Unternehmen eine Eventualschuld an, wenn zum Bilanzstichtag für das Nichtbestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung mehr Gründe dafür als dagegen sprechen, es sei denn, ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen ist unwahrscheinlich (siehe Paragraph 86).

Ereignis der Vergangenheit

17. Ein Ereignis der Vergangenheit, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, wird als verpflichtendes Ereignis bezeichnet. Ein Ereignis ist ein verpflichtendes Ereignis, wenn ein Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der durch dieses Ereignis entstandenen Verpflichtung hat. Das ist nur der Fall,

(a) wenn die Erfüllung einer Verpflichtung rechtlich durchgesetzt werden kann; oder

(b) wenn, im Falle einer faktischen Verpflichtung, das Ereignis (das aus einer Handlung des Unternehmens bestehen kann) gerechtfertigte Erwartungen bei anderen Parteien hervorruft, dass das Unternehmen die Verpflichtung erfüllen wird.

18. Abschlüsse befassen sich mit der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zum Ende der Berichtsperiode und nicht mit der möglichen künftigen Situation. Daher wird keine Rückstellung für Aufwendungen der künftigen Geschäftstätigkeit angesetzt. In der Bilanz eines Unternehmens werden ausschließlich diejenigen Verpflichtungen angesetzt, die zum Bilanzstichtag bestehen.

19. Rückstellungen werden nur für diejenigen aus Ereignissen der Vergangenheit resultierenden Verpflichtungen angesetzt, die unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit (z. B. die künftige Fortführung der Geschäftstätigkeit) eines Unternehmens entstehen. Beispiele für solche Verpflichtungen sind Strafgelder oder Aufwendungen für die Beseitigung unrechtmäßiger Umweltschäden; diese beiden Fälle würden unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit des Unternehmens bei Erfüllung zu einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen führen. Entsprechend setzt ein Unternehmen eine Rückstellung den Aufwand für die Beseitigung einer Ölanlage oder eines Kernkraftwerkes insoweit an, als das Unternehmen zur Beseitigung bereits entstandener Schäden verpflichtet ist. Dagegen kann eine Unternehmen auf Grund von wirtschaftlichem Druck oder gesetzlichen Anforderungen Ausgaben planen oder vornehmen müssen, um seine Betriebstätigkeit künftig in einer bestimmten Weise zu ermöglichen (zum Beispiel die Installation von Rauchfiltern in einer bestimmten Fabrikart). Da das Unternehmen diese Ausgaben durch seine künftigen Aktivitäten vermeiden kann, zum Beispiel durch Änderung der Verfahren, hat es keine gegenwärtige Verpflichtung für diese künftigen Ausgaben und bildet auch keine Rückstellung.

20. Eine Verpflichtung betrifft immer eine andere Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht. Die Kenntnis oder Identifikation der Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht, ist jedoch nicht notwendig — sie kann sogar gegenüber der Öffentlichkeit in ihrer Gesamtheit bestehen. Da eine Verpflichtung immer eine Zusage an eine andere Partei beinhaltet, entsteht durch eine Entscheidung des Managements bzw. eines entsprechenden Gremiums noch keine faktische Verpflichtung zum Bilanzstichtag, wenn diese nicht den davon betroffenen Parteien vor dem Bilanzstichtag ausreichend ausführlich mitgeteilt wurde, so dass die Mitteilung eine gerechtfertigte Erwartung bei den Betroffenen hervorgerufen hat, dass das Unternehmen seinen Verpflichtungen nachkommt.

▼B

21. Ein Ereignis, das nicht unverzüglich zu einer Verpflichtung führt, kann auf Grund von Gesetzesänderungen oder Handlungen des Unternehmens (zum Beispiel eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage) zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Verpflichtung führen. Beispielsweise kann zum Zeitpunkt der Verursachung von Umweltschäden keine Verpflichtung zur Beseitigung der Folgen bestehen. Die Verursachung der Schäden wird jedoch zu einem verpflichtenden Ereignis, wenn ein neues Gesetz deren Beseitigung vorschreibt oder das Unternehmen öffentlich die Verantwortung für die Beseitigung in einer Weise übernimmt, dass dadurch eine faktische Verpflichtung entsteht.

22. Wenn einzelne Bestimmungen eines Gesetzesentwurfes noch nicht endgültig feststehen, besteht eine Verpflichtung nur dann, wenn die Verabschiedung des Gesetzesentwurfs so gut wie sicher ist. Für die Zwecke dieses Standards wird eine solche Verpflichtung als rechtliche Verpflichtung behandelt. Auf Grund unterschiedlicher Verfahren bei der Verabschiedung von Gesetzen kann hier kein einzelnes Ereignis spezifiziert werden, bei dem die Verabschiedung eines Gesetzes so gut wie sicher ist. In vielen Fällen dürfte es unmöglich sein, die tatsächliche Verabschiedung eines Gesetzes mit Sicherheit vorherzusagen, solange es nicht verabschiedet ist.

Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen

23. Damit eine Schuld die Voraussetzungen für den Ansatz erfüllt, muss nicht nur eine gegenwärtige Verpflichtung existieren, auch der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen muss im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich sein. Für die Zwecke dieses Standards ([1]) wird ein Abfluss von Ressourcen oder ein anderes Ereignis als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als dagegen spricht; d. h. die Wahrscheinlichkeit, dass das Ereignis eintritt, ist größer als die Wahrscheinlichkeit, dass es nicht eintritt. Ist die Existenz einer gegenwärtigen Verpflichtung nicht wahrscheinlich, so gibt das Unternehmen eine Eventualschuld an, sofern ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen nicht unwahrscheinlich ist (siehe Paragraph 86).

24. Bei einer Vielzahl ähnlicher Verpflichtungen (z. B. Produktgarantien oder ähnliche Verträge) wird die Wahrscheinlichkeit eines Mittelabflusses bestimmt, indem die Gruppe der Verpflichtungen als Ganzes betrachtet wird. Auch wenn die Wahrscheinlichkeit eines Abflusses im Einzelfall gering sein dürfte, kann ein Abfluss von Ressourcen zur Erfüllung dieser Gruppe von Verpflichtungen insgesamt durchaus wahrscheinlich sein. Ist dies der Fall, wird eine Rückstellung angesetzt (wenn die anderen Ansatzkriterien erfüllt sind).

Verlässliche Schätzung der Verpflichtung

25. Die Verwendung von Schätzungen ist ein wesentlicher Bestandteil bei der Aufstellung von Abschlüssen und beeinträchtigt nicht deren Verlässlichkeit. Dies gilt insbesondere im Falle von Rückstellungen, die naturgemäß in höherem Maße unsicher sind, als die meisten anderen Bilanzposten. Von äußerst seltenen Fällen abgesehen dürfte ein Unternehmen in der Lage sein, ein Spektrum möglicher Ergebnisse zu bestimmen und daher auch eine Schätzung der Verpflichtung vornehmen zu können, die für den Ansatz einer Rückstellung ausreichend verlässlich ist.

26. In äußerst seltenen Fällen kann eine bestehende Schuld nicht angesetzt werden, und zwar dann, wenn keine verlässliche Schätzung möglich ist. Diese Schuld wird als Eventualschuld angegeben (siehe Paragraph 86).

Eventualschulden

27. **Ein Unternehmen darf keine Eventualschuld ansetzen.**

28. Eine Eventualschuld ist nach Paragraph 86 anzugeben, sofern die Möglichkeit eines Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen nicht unwahrscheinlich ist.

29. Haftet ein Unternehmen gesamtschuldnerisch für eine Verpflichtung, wird der Teil der Verpflichtung, dessen Übernahme durch andere Parteien erwartet wird, als Eventualschuld behandelt. Das Unternehmen setzt eine Rückstellung für den Teil der Verpflichtung an, für den ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich ist; dies gilt nicht

([1]) Die Auslegung von „wahrscheinlich“ in diesem Standard als „es spricht mehr dafür als dagegen“ ist nicht zwingend auf andere International Accounting Standards anwendbar.

▼B

in den äußerst seltenen Fällen, in denen keine verlässliche Schätzung möglich ist.

30. Eventualschulden können sich anders entwickeln, als ursprünglich erwartet. Daher werden sie laufend daraufhin beurteilt, ob ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich geworden ist. Ist ein Abfluss von künftigem wirtschaftlichem Nutzen für einen zuvor als Eventualschuld behandelten Posten wahrscheinlich, so wird eine Rückstellung im Abschluss des Berichtszeitraumes angesetzt, in dem die Änderung in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit auftritt (mit Ausnahme der äußerst seltenen Fälle, in denen keine verlässliche Schätzung möglich ist).

Eventualforderungen

31. **Ein Unternehmen darf keine Eventualforderung ansetzen**.

32. Eventualforderungen entstehen normalerweise aus ungeplanten oder unerwarteten Ereignissen, durch die dem Unternehmen die Möglichkeit eines Zuflusses von wirtschaftlichem Nutzen entsteht. Ein Beispiel ist ein Anspruch, den ein Unternehmen in einem gerichtlichen Verfahren mit unsicherem Ausgang durchzusetzen versucht.

33. Eventualforderungen werden nicht im Abschluss angesetzt, da dadurch Erträge erfasst würden, die möglicherweise nie realisiert werden. Ist die Realisation von Erträgen jedoch so gut wie sicher, ist der betreffende Vermögenswert nicht mehr als Eventualforderung anzusehen und dessen Ansatz ist angemessen.

34. Eventualforderungen sind nach Paragraph 89 anzugeben, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist.

35. Eventualforderungen werden laufend beurteilt, um sicherzustellen, dass im Abschluss eine angemessene Entwicklung widergespiegelt wird. Wenn ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher geworden ist, werden der Vermögenswert und der diesbezügliche Ertrag im Abschluss des Berichtszeitraumes erfasst, in dem die Änderung auftritt. Ist ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich geworden, gibt das Unternehmen eine Eventualforderung an (siehe Paragraph 89).

BEWERTUNG

Bestmögliche Schätzung

36. **Der als Rückstellung angesetzte Betrag stellt die bestmögliche Schätzung der Ausgabe dar, die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlich ist.**

37. Die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlichen Ausgabe ist der Betrag, den das Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung zum Bilanzstichtag oder zur Übertragung der Verpflichtung auf einen Dritten zu diesem Termin zahlen müsste. Oft dürfte die Erfüllung oder Übertragung einer Verpflichtung zum Bilanzstichtag unmöglich oder über die Maßen teuer sein. Die Schätzung des vom Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung oder zur Übertragung der Verpflichtung zu zahlenden Betrages stellt trotzdem die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlichen Ausgaben dar.

38. Die Schätzungen von Ergebnis und finanzieller Auswirkung hängen von der Bewertung des Managements, zusammen mit Erfahrungswerten aus ähnlichen Transaktionen und, gelegentlich, unabhängigen Sachverständigengutachten ab. Die zugrunde liegenden substanziellen Hinweise umfassen alle zusätzlichen, durch Ereignisse nach dem Bilanzstichtag entstandenen substanziellen Hinweise.

39. Unsicherheiten in Bezug auf den als Rückstellung anzusetzenden Betrag werden in Abhängigkeit von den Umständen unterschiedlich behandelt. Wenn die zu bewertende Rückstellung eine große Anzahl von Positionen umfasst, wird die Verpflichtung durch Gewichtung aller möglichen Ergebnisse mit den damit verbundenen Wahrscheinlichkeiten geschätzt. Dieses statistische Schätzungsverfahren wird als Erwartungswertmethode bezeichnet. Daher wird je nach Eintrittswahrscheinlichkeit eines Verlustbetrages, zum Beispiel 60 % oder 90 %, eine unterschiedlich hohe Rückstellung gebildet. Bei einer Bandbreite möglicher Ergebnisse, innerhalb derer die Wahrscheinlichkeit der einzelnen Punkte gleich groß ist, wird der Mittelpunkt der Bandbreite verwendet.

▼B

Beispiel

Ein Unternehmen verkauft Güter mit einer Gewährleistung, nach der Kunden eine Erstattung der Reparaturkosten für Produktionsfehler erhalten, die innerhalb der ersten sechs Monate nach Kauf entdeckt werden. Bei kleineren Fehlern an allen verkauften Produkten würden Reparaturkosten in Höhe von 1 000 000 entstehen. Bei größeren Fehlern an allen verkauften Produkten würden Reparaturkosten in Höhe von 4 000 000 entstehen. Erfahrungswert und künftige Erwartungen des Unternehmens deuten darauf hin, dass 75 % der verkauften Güter keine Fehler haben werden, 20 % kleinere Fehler und 5 % größere Fehler aufweisen dürften. Nach Paragraph 24 bestimmt ein Unternehmen die Wahrscheinlichkeit eines Abflusses der Verpflichtungen aus Gewährleistungen insgesamt.

Der Erwartungswert für die Reparaturkosten beträgt:

(75 % von Null) + (20 % von1 000 000) + (5 % von4 000 000) = 400 000

40. Wenn eine einzelne Verpflichtung bewertet wird, dürfte das jeweils wahrscheinlichste Ergebnis die bestmögliche Schätzung der Schuld darstellen. Aber auch in einem derartigen Fall betrachtet das Unternehmen die Möglichkeit anderer Ergebnisse. Wenn andere mögliche Ergebnisse entweder größtenteils über oder größtenteils unter dem wahrscheinlichsten Ergebnis liegen, ist die bestmögliche Schätzung ein höherer bzw. niedrigerer Betrag. Zum Beispiel: Wenn ein Unternehmen einen schwerwiegenden Fehler in einer großen, für einen Kunden gebauten Anlage beseitigen muss und das einzeln betrachtete, wahrscheinlichste Ergebnis sein mag, dass die Reparatur beim ersten Versuch erfolgreich ist und 1 000 kostet, wird dennoch eine höhere Rückstellung gebildet, wenn ein wesentliches Risiko besteht, dass weitere Reparaturen erforderlich sind.

41. Die Bewertung der Rückstellung erfolgt vor Steuern, da die steuerlichen Konsequenzen von Rückstellungen und Veränderungen von Rückstellungen in IAS 12, Ertragsteuern, behandelt werden.

Risiken und Unsicherheiten

42. **Bei der bestmöglichen Schätzung einer Rückstellung sind die unvermeidbar mit vielen Ereignissen und Umständen verbundenen Risiken und Unsicherheiten zu berücksichtigen.**

43. Risiko beschreibt die Unsicherheit zukünftiger Entwicklungen. Eine Risikoanpassung kann den Betrag erhöhen, mit dem eine Schuld bewertet wird. Bei einer Beurteilung unter unsicheren Umständen ist Vorsicht angebracht, damit Erträge bzw. Vermögenswerte nicht überbewertet und Aufwendungen bzw. Schulden nicht unterbewertet werden. Unsicherheiten rechtfertigen jedoch nicht die Bildung übermäßiger Rückstellungen oder eine vorsätzliche Überbewertung von Schulden. Wenn zum Beispiel der prognostizierte Aufwand eines besonders nachteiligen Ergebnisses vorsichtig ermittelt wird, so wird dieses Ergebnis nicht absichtlich so behandelt, als sei es wahrscheinlicher als es tatsächlich ist. Sorgfalt ist notwendig, um die doppelte Berücksichtigung von Risiken und Unsicherheiten und die daraus resultierende Überbewertung einer Rückstellung zu vermeiden.

44. Die Angabe von Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Höhe der Ausgabe wird in Paragraph 85(b) behandelt.

Barwert

45. **Bei einer wesentlichen Wirkung des Zinseffektes ist im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung eine Rückstellung in Höhe des Barwertes der erwarteten Ausgaben anzusetzen.**

46. Auf Grund des Zinseffektes sind Rückstellungen für bald nach dem Bilanzstichtag erfolgende Mittelabflüsse belastender als diejenigen für Mittelabflüsse in derselben Höhe zu einem späteren Zeitpunkt. Wenn die Wirkung wesentlich ist, werden Rückstellungen daher abgezinst.

47. **Der (die) Abzinsungssatz (-sätze) ist (sind) ein Satz (Sätze) vor Steuern, der (die) die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die Schuld spezifischen Risiken widerspiegelt. Risiken, an die die Schätzungen künftiger Cashflows angepasst wurden, dürfen keine Auswirkung auf den (die) Abzinsungssatz (-sätze) haben.**

▼B

Künftige Ereignisse

48. **Künftige Ereignisse, die den zur Erfüllung einer Verpflichtung erforderlichen Betrag beeinflussen können, sind bei der Höhe einer Rückstellung zu berücksichtigen, sofern es ausreichende objektive substanzielle Hinweise auf deren Eintritt gibt.**

49. Erwartete künftige Ereignisse können bei der Bewertung von Rückstellungen von besonderer Bedeutung sein. Ein Unternehmen kann beispielsweise der Ansicht sein, dass die Aufwendungen für Aufräumarbeiten bei Stilllegung eines Standorts durch künftige technologische Veränderungen reduziert werden. Der angesetzte Betrag berücksichtigt eine vernünftige Einschätzung technisch geschulter, objektiver Dritter und berücksichtigt alle verfügbaren substanziellen Hinweise auf zum Zeitpunkt der Aufräumarbeiten verfügbare Technologien. Daher sind beispielsweise die mit der zunehmenden Erfahrung bei Anwendung gegenwärtiger Technologien erwarteten Kostenminderungen oder die erwarteten Kosten für die Anwendung gegenwärtiger Technologien auf — verglichen mit den vorher ausgeführten Arbeiten — größere und komplexere Aufräumarbeiten zu berücksichtigen. Ein Unternehmen trifft jedoch keine Annahmen hinsichtlich der Entwicklung einer vollständig neuen Technologie für Aufräumarbeiten, wenn dies nicht durch ausreichend objektive substanzielle Hinweise gestützt wird.

50. Die Wirkung möglicher Gesetzesänderungen wird bei der Bewertung gegenwärtiger Verpflichtungen berücksichtigt, wenn ausreichend objektive substanzielle Hinweise vorliegen, dass die Verabschiedung der Gesetze so gut wie sicher ist. Die Vielzahl von Situationen in der Praxis macht die Festlegung eines einzelnen Ereignisses, das in jedem Fall ausreichend substanzielle objektive Hinweise liefern würde, unmöglich. Die substanziellen Hinweise müssen sich sowohl auf die Anforderungen der Gesetze als auch darauf, dass eine zeitnahe Verabschiedung und Umsetzung so gut wie sicher ist, erstrecken. In vielen Fällen dürften bis zur Verabschiedung der neuen Gesetze nicht hinreichend objektive substanzielle Hinweise vorliegen.

Erwarteter Abgang von Vermögenswerten

51. **Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten sind bei der Bildung einer Rückstellung nicht zu berücksichtigen**.

52. Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten werden bei der Bildung einer Rückstellung nicht berücksichtigt; dies gilt selbst, wenn der erwartete Abgang eng mit dem Ereignis verbunden ist, auf Grund dessen die Rückstellung gebildet wird. Stattdessen erfasst das Unternehmen Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten nach dem International Accounting Standard, der die betreffenden Vermögenswerte behandelt.

ERSTATTUNGEN

53. **Wenn erwartet wird, dass die zur Erfüllung einer zurückgestellten Verpflichtung erforderlichen Ausgaben ganz oder teilweise von einer anderen Partei erstattet werden, ist die Erstattung nur zu erfassen, wenn es so gut wie sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung erhält. Die Erstattung ist als separater Vermögenswert zu behandeln. Der für die Erstattung angesetzte Betrag darf die Höhe der Rückstellung nicht übersteigen.**

54. **In der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Aufwand zur Bildung einer Rückstellung nach Abzug der Erstattung netto erfasst werden.**

55. In einigen Fällen kann ein Unternehmen von einer anderen Partei ganz oder teilweise die Zahlung der zur Erfüllung der zurückgestellten Verpflichtung erforderlichen Ausgaben erwarten (beispielsweise auf Grund von Versicherungsverträgen, Entschädigungsklauseln oder Gewährleistungen von Lieferanten). Entweder erstattet die andere Partei die vom Unternehmen gezahlten Beträge oder sie zahlt diese direkt.

56. In den meisten Fällen bleibt das Unternehmen für den gesamten entsprechenden Betrag haftbar, so dass es den gesamten Betrag begleichen muss, falls die Zahlung aus irgendeinem Grunde nicht durch Dritte erfolgt. In dieser Situation wird eine Rückstellung in voller Höhe der Schuld und ein separater Vermögenswert für die erwartete Erstattung angesetzt, wenn es so gut wie sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung bei Begleichung der Schuld erhalten wird.

57. In einigen Fällen ist das Unternehmen bei Nichtzahlung Dritter nicht für die entsprechenden Kosten haftbar. In diesem Fall hat das Unternehmen

▼B

keine Schuld für diese Kosten und sie werden nicht in die Rückstellung einbezogen.

58. Wie in Paragraph 29 dargelegt, ist eine Verpflichtung, für die ein Unternehmen gesamtschuldnerisch haftet, insofern eine Eventualschuld als eine Erfüllung der Verpflichtung durch andere Parteien erwartet wird.

ANPASSUNG DER RÜCKSTELLUNGEN

59. **Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und anzupassen, damit sie die bestmögliche Schätzung widerspiegeln. Wenn es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass mit der Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist, ist die Rückstellung aufzulösen.**

60. Bei Abzinsung spiegelt sich der Zeitablauf in der periodischen Erhöhung des Buchwertes einer Rückstellung wider. Diese Erhöhung wird als Fremdkapitalkosten erfasst.

VERBRAUCH VON RÜCKSTELLUNGEN

61. **Eine Rückstellung ist nur für Ausgaben zu verbrauchen, für die sie ursprünglich gebildet wurde.**

62. Gegen die ursprüngliche Rückstellung dürfen nur Ausgaben aufgerechnet werden, für die sie auch gebildet wurde. Die Aufrechnung einer Ausgabe gegen eine für einen anderen Zweck gebildete Rückstellung würde die Wirkung zweier unterschiedlicher Ereignisse verbergen.

ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN

Künftige betriebliche Verluste

63. **Im Zusammenhang mit künftigen betrieblichen Verlusten sind keine Rückstellungen anzusetzen.**

64. Künftige betriebliche Verluste entsprechen nicht der Definition einer Schuld nach Paragraph 10 und den in Paragraph 14 dargelegten allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen.

65. Die Erwartung künftiger betrieblicher Verluste ist ein Anzeichen für eine mögliche Wertminderung bestimmter Vermögenswerte des Unternehmensbereichs. Ein Unternehmen prüft diese Vermögenswerte auf Wertminderung nach IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten.

Belastende Verträge

66. **Hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag, ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten.**

67. Zahlreiche Verträge (beispielsweise einige Standard-Kaufaufträge) können ohne Zahlung einer Entschädigung an eine andere Partei storniert werden, daher besteht in diesen Fällen keine Verpflichtung. Andere Verträge begründen sowohl Rechte als auch Verpflichtungen für jede Vertragspartei. Wenn die Umstände dazu führen, dass ein solcher Vertrag belastend wird, fällt der Vertrag unter den Anwendungsbereich dieses Standards und es besteht eine anzusetzende Schuld. Noch zu erfüllende Verträge, die nicht belastend sind, fallen nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.

68. Dieser Standard definiert einen belastenden Vertrag als einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher als der erwartete wirtschaftliche Nutzen sind. Die unvermeidbaren Kosten unter einem Vertrag spiegeln den Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten wider; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.

69. Bevor eine separate Rückstellung für einen belastenden Vertrag erfasst wird, erfasst ein Unternehmen den Wertminderungsaufwand für Vermögenswerte, die mit dem Vertrag verbunden sind (siehe IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten).

▼B

Restrukturierungsmaßnahmen

70. Die folgenden beispielhaften Ereignisse können unter die Definition einer Restrukturierungsmaßnahme fallen:

(a) Verkauf oder Beendigung eines Geschäftszweigs;

(b) die Stilllegung von Standorten in einem Land oder einer Region oder die Verlegung von Geschäftsaktivitäten von einem Land oder einer Region in ein anderes bzw. eine andere;

(c) Änderungen in der Struktur des Managements, z. B. Auflösung einer Managementebene; und

(d) grundsätzliche Umorganisation mit wesentlichen Auswirkungen auf den Charakter und Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

71. Eine Rückstellung für Restrukturierungsaufwand wird nur angesetzt, wenn die in Paragraph 14 aufgeführten allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen erfüllt werden. Die Paragraphen 72-83 legen dar, wie die allgemeinen Ansatzkriterien auf Restrukturierungen anzuwenden sind.

72. **Eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung entsteht nur, wenn ein Unternehmen:**

(a) **einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan hat, in dem zumindest die folgenden Angaben enthalten sind:**

(i) **der betroffene Geschäftsbereich oder Teil eines Geschäftsbereichs;**

(ii) **die wichtigsten betroffenen Standorte;**

(iii) **Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses eine Abfindung erhalten werden;**

(iv) **die entstehenden Ausgaben; und**

(v) **den Umsetzungszeitpunkt des Plans; und**

(b) **bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass die Restrukturierungsmaßnahmen durch den Beginn der Umsetzung des Plans oder die Ankündigung seiner wesentlichen Bestandteile den Betroffenen gegenüber durchgeführt wird.**

73. Substanzielle Hinweise für den Beginn der Umsetzung eines Restrukturierungsplans in einem Unternehmen wären beispielsweise die Demontage einer Anlage oder der Verkauf von Vermögenswerten oder die öffentliche Ankündigung der Hauptpunkte des Plans. Eine öffentliche Ankündigung eines detaillierten Restrukturierungsplans stellt nur dann eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung dar, wenn sie ausreichend detailliert (d. h. unter Angabe der Hauptpunkte im Plan) ist, dass sie bei anderen Parteien, z. B. Kunden, Lieferanten und Mitarbeitern (oder deren Vertreter) gerechtfertigte Erwartungen hervorruft, dass das Unternehmen die Restrukturierung durchführen wird.

74. Voraussetzung dafür, dass ein Plan durch die Bekanntgabe an die Betroffenen zu einer faktischen Verpflichtung führt, ist, dass der Beginn der Umsetzung zum frühest möglichen Zeitpunkt geplant ist und in einem Zeitrahmen vollzogen wird, der bedeutende Änderungen am Plan unwahrscheinlich erscheinen lässt. Wenn der Beginn der Restrukturierungsmaßnahmen erst nach einer längeren Verzögerung erwartet wird oder ein unverhältnismäßig langer Zeitraum für die Durchführung vorgesehen ist, ist es unwahrscheinlich, dass der Plan in anderen die gerechtfertigte Erwartung einer gegenwärtigen Bereitschaft des Unternehmens zur Restrukturierung weckt, denn der Zeitrahmen gestattet dem Unternehmen, Änderungen am Plan vorzunehmen.

75. Allein durch einen Restrukturierungsbeschluss des Managements oder eines Aufsichtsgremiums vor dem Bilanzstichtag entsteht noch keine faktische Verpflichtung zum Bilanzstichtag, sofern das Unternehmen nicht vor dem Bilanzstichtag

(a) mit der Umsetzung des Restrukturierungsplans begonnen hat; oder

(b) den Betroffenen gegenüber die Hauptpunkte des Restrukturierungsplans ausreichend detailliert mitgeteilt hat, um in diesen eine gerechtfertigte Erwartung zu wecken, dass die Restrukturierung von dem Unternehmen durchgeführt wird.

In einigen Fällen beginnt ein Unternehmen mit der Umsetzung eines Restrukturierungsplans erst nach dem Bilanzstichtag oder kündigt den

▼B

Betroffenen die Hauptpunkte erst nach dem Bilanzstichtag an. Wenn die Restrukturierung von derartiger Bedeutung ist, dass eine Nicht-Angabe die Fähigkeit der Adressaten des Abschlusses zur angemessenen Bewertung und Entscheidungsfindung beeinträchtigen würde, kann nach IAS 10, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die Angabe erforderlich sein.

76. Auch wenn allein durch die Entscheidung des Managements noch keine faktische Verpflichtung entstanden ist, kann, zusammen mit anderen früheren Ereignissen, eine Verpflichtung aus einer solchen Entscheidung entstehen. Beispielsweise können Verhandlungen über Abfindungszahlungen mit Arbeitnehmervertretern oder Verhandlungen zum Verkauf von Bereichen mit Käufern unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Aufsichtsgremiums abgeschlossen werden. Nachdem die Zustimmung erteilt und den anderen Parteien mitgeteilt wurde, hat das Unternehmen eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung, wenn die Bedingungen in Paragraph 72 erfüllt wurden.

77. In einigen Ländern liegt die letztendliche Entscheidungsbefugnis bei einem Gremium, in dem auch Vertreter anderer Interessen als die des Managements (z. B. Arbeitnehmer) vertreten sind, oder eine Bekanntgabe gegenüber diesen Vertretern kann vor der Entscheidung dieses Gremiums erforderlich sein. Da eine Entscheidung durch ein solches Gremium die Bekanntgabe an die genannten Vertreter erfordert, kann hieraus eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung resultieren.

78. **Aus dem Verkauf von Bereichen entsteht keine Verpflichtung bis das Unternehmen den Verkauf verbindlich abgeschlossen hat, d. h. ein bindender Verkaufsvertrag existiert.**

79. Auch wenn das Unternehmen eine Entscheidung zum Verkauf eines Bereichs getroffen und diese Entscheidung öffentlich angekündigt hat, kann der Verkauf nicht als verpflichtend angesehen werden, solange kein Käufer identifiziert wurde und kein bindender Verkaufsvertrag existiert. Bevor nicht ein bindender Verkaufsvertrag besteht, kann das Unternehmen seine Meinung noch ändern und wird tatsächlich andere Maßnahmen ergreifen müssen, wenn kein Käufer zu akzeptablen Bedingungen gefunden werden kann. Wenn der Verkauf eines Bereichs im Rahmen einer Restrukturierung geplant ist, werden die Vermögenswerte des Bereichs nach IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, auf Wertminderung geprüft. Wenn ein Verkauf nur Teil einer Restrukturierung darstellt, kann für die anderen Teile der Restrukturierung eine faktische Verpflichtung entstehen, bevor ein bindender Verkaufsvertrag existiert.

80. **Eine Restrukturierungsrückstellung darf nur die direkt im Zusammenhang mit der Restrukturierung entstehenden Ausgaben enthalten, die sowohl:**

(a) **zwangsweise im Zuge der Restrukturierung entstehen als auch**

(b) **nicht mit den laufenden Aktivitäten des Unternehmens im Zusammenhang stehen.**

81. Eine Restrukturierungsrückstellung enthält keine Aufwendungen für:

(a) Umschulung oder Versetzung weiterbeschäftigter Mitarbeiter;

(b) Marketing; oder

(c) Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze.

Diese Ausgaben entstehen für die künftige Geschäftstätigkeit und stellen zum Bilanzstichtag keine Restrukturierungsverpflichtungen dar. Solche Ausgaben werden auf derselben Grundlage erfasst, als wären sie unabhängig von einer Restrukturierung entstanden.

82. Bis zum Tag einer Restrukturierung entstehende, identifizierbare künftige betriebliche Verluste werden nicht als Rückstellung behandelt, sofern sie nicht im Zusammenhang mit einem belastenden Vertrag nach der Definition in Paragraph 10 stehen.

83. Gemäß Paragraph 51 sind Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten bei der Bewertung einer Restrukturierungsrückstellung nicht zu berücksichtigen; dies gilt selbst, wenn der Verkauf der Vermögenswerte als Teil der Restrukturierung geplant ist.

ANGABEN

84. **Ein Unternehmen hat für jede Gruppe von Rückstellungen die folgenden Angaben zu machen:**

(a) **den Buchwert zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode;**

▼B

(b) **zusätzliche, in der Berichtsperiode gebildete Rückstellungen, einschließlich der Erhöhung von bestehenden Rückstellungen;**

(c) **während der Berichtsperiode verwendete (d. h. entstandene und gegen die Rückstellung verrechnete) Beträge;**

(d) **nicht verwendete Beträge, die während der Berichtsperiode aufgelöst wurden; und**

(e) **die Erhöhung des während der Berichtsperiode auf Grund des Zeitablaufs abgezinsten Betrages und die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes.**

Vergleichsinformationen sind nicht erforderlich.

85. **Ein Unternehmen hat für jede Gruppe von Rückstellungen die folgenden Angaben zu machen:**

(a) **eine kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Fälligkeiten resultierender Abflüsse von wirtschaftlichem Nutzen;**

(b) **die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten dieser Abflüsse. Falls die Angabe von adäquaten Informationen erforderlich ist, hat ein Unternehmen die wesentlichen Annahmen für künftige Ereignisse nach Paragraph 48 anzugeben; und**

(c) **die Höhe aller erwarteten Erstattungen unter Angabe der Höhe der Vermögenswerte, die für die jeweilige erwartete Erstattung angesetzt wurden.**

86. **Sofern die Möglichkeit eines Abflusses bei der Erfüllung nicht unwahrscheinlich ist, hat ein Unternehmen für jede Gruppe von Eventualschulden zum Bilanzstichtag eine kurze Beschreibung der Eventualschuld und, falls praktikabel, die folgenden Angaben zu machen:**

(a) **eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bewertet nach den Paragraphen 36 bis 52;**

(b) **die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrages oder der Fälligkeiten von Abflüssen; und**

(c) **die Möglichkeit einer Erstattung.**

87. Bei der Bestimmung, welche Rückstellungen oder Eventualschulden zu einer Gruppe zusammengefasst werden können, muss überlegt werden, ob die Positionen ihrer Art nach mit den Anforderungen der Paragraphen 85 (a) und (b) und 86(a) und (b) in ausreichendem Maße übereinstimmen, um eine zusammengefasste Angabe zu rechtfertigen. Es kann daher angebracht sein, Beträge für Gewährleistungen für unterschiedliche Produkte als eine Rückstellungsgruppe zu behandeln; es wäre jedoch nicht angebracht, Beträge für normale Gewährleistungsrückstellungen und Beträge, die durch Rechtsstreit geklärt werden müssen, als eine Gruppe von Rückstellungen zu behandeln.

88. Wenn aus denselben Umständen eine Rückstellung und eine Eventualschuld entstehen, erfolgt die nach den Paragraphen 84 bis 86 erforderliche Angabe vom Unternehmen in einer Art und Weise, die den Zusammenhang zwischen der Rückstellung und der Eventualschuld aufzeigt.

89. **Ist ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich, so hat ein Unternehmen eine kurze Beschreibung der Art der Eventualforderungen zum Bilanzstichtag und, wenn praktikabel, eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bewertet auf der Grundlage der Vorgaben für Rückstellungen gemäß den Paragraphen 36 bis 52 anzugeben.**

90. Es ist wichtig, dass bei Angaben zu Eventualforderungen irreführende Angaben zur Wahrscheinlichkeit des Entstehens von Erträgen vermieden werden.

91. **Werden nach den Paragraphen 86 und 89 erforderliche Angaben aus Gründen der Praktikabilität nicht gemacht, so ist diese Tatsache anzugeben.**

92. **In äußerst seltenen Fällen kann damit gerechnet werden, dass die teilweise oder vollständige Angabe von Informationen nach den Paragraphen 84 bis 89 die Lage des Unternehmens in einem Rechtsstreit mit anderen Parteien über den Gegenstand der Rückstellungen, Eventualschulden oder Eventualforderungen**

▼B

ernsthaft beeinträchtigt. In diesen Fällen muss das Unternehmen die Angaben nicht machen, es hat jedoch den allgemeinen Charakter des Rechtsstreites darzulegen, sowie die Tatsache, dass gewisse Angaben nicht gemacht wurden und die Gründe dafür.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

93. **Die Auswirkungen der Anwendung dieses Standards zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens (oder früher) ist als eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen in der Berichtsperiode zu erfassen, in der der Standard erstmals angewendet wird. Unternehmen wird empfohlen, jedoch nicht zwingend vorgeschrieben, die Anpassung der Eröffnungsbilanz der Gewinnrücklagen für die früheste angegebene Berichtsperiode vorzunehmen und die vergleichenden Informationen anzupassen. Falls Vergleichsinformationen nicht angepasst werden, so ist diese Tatsache anzugeben.**

94. Der Standard erfordert eine andere Behandlung als nach IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, vorgeschrieben. Nach IAS 8 sind Vergleichsinformationen anzupassen (Benchmark-Methode) oder zusätzliche Proforma-Informationen (alternativ zulässige Methode) sind auf angepasster Grundlage anzugeben, es sei denn, dies ist nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

95. **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, so ist dies anzugeben.**

96. Dieser Standard ersetzt die Teile von IAS 10, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag [1], die Erfolgsunsicherheiten behandeln.

▼M3

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 38

Immaterielle Vermögenswerte

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-7
Definitionen	8-17
Immaterielle Vermögenswerte	9-17
Identifizierbarkeit	11-12
Beherrschung	13-16
Künftiger wirtschaftlicher Nutzen	17
Ansatz und Bewertung	18-67
Gesonderte Anschaffung	25-32
Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses	33-43
Bewertung des beizulegenden Zeitwertes eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswertes	35-41
Nachträgliche Ausgaben für ein erworbenes laufendes Forschungs- und Entwicklungsprojekt	42-43
Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand	44

[1] IAS-10: Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, wurde ersetzt durch den am 1. Januar 2000 in Kraft getretenen IAS 10 (überarbeitet 1999), Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.

▼M3

Tausch von Vermögenswerten	45-47
Selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert	48-50
Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte	51-67
Forschungsphase	54-56
Entwicklungsphase	57-64
Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes	65-67
Erfassung eines Aufwands	68-71
Keine Erfassung früherer Aufwendungen als Vermögenswert	71
Folgebewertung	72-87
Anschaffungskostenmodell	74
Neubewertungsmodell	75-87
Nutzungsdauer	88-96
Immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer	97-106
Abschreibungsperiode und Abschreibungsmethode	97-99
Restwert	100-103
Überprüfung der Abschreibungsperiode und der Abschreibungsmethode	104-106
Immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer	107-110
Überprüfung der Einschätzung der Nutzungsdauer	109-110
Erzielbarkeit des Buchwertes — Wertminderungsaufwand	111
Stilllegungen und Abgänge	112-117
Angaben	118-128
Allgemeines	118-123
Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten nach dem Neubewertungsmodell	124-125
Forschungs- und Entwicklungsausgaben	126-127
Sonstige Informationen	128
Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens	129-132
Tausch von ähnlichen Vermögenswerten	131
Frühzeitige Anwendung	132
Rücknahme von IAS 38 (herausgegeben 1998)	133

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 38 (1998) *Immaterielle Vermögenswerte* und ist anzuwenden auf

(a) im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögenswerte, wenn der Vertragsabschluss am 31. März 2004 oder danach erfolgt,

(b) alle anderen immateriellen Vermögenswerte für Geschäftsjahre, die am 31. März 2004 oder danach beginnen,

Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, die nicht in anderen Standards konkret behandelt werden. Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen den Ansatz eines immateriellen Vermögenswertes dann, aber nur dann, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind. Der Standard bestimmt ferner, wie der Buchwert immaterieller Vermögenswerte zu ermitteln ist, und fordert bestimmte Angaben in Bezug auf immaterielle Vermögenswerte.

▼M3

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist auf die bilanzielle Behandlung immaterieller Vermögenswerte anzuwenden, mit Ausnahme von:***

   (a) immateriellen Vermögenswerten, die in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen;

   (b) finanziellen Vermögenswerten, wie sie in IAS 39* Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung *definiert sind;

   und

   (c) Abbau- und Schürfrechten und Ausgaben für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen.

3. Wenn ein anderer Standard die Bilanzierung für eine bestimmte Art eines immateriellen Vermögenswertes vorschreibt, wendet ein Unternehmen diesen Standard anstatt des vorliegenden Standards an. Dieser Standard findet beispielsweise keine Anwendung auf:

   (a) immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden (siehe IAS 2 *Vorräte* und IAS 11 *Fertigungsaufträge*).

   (b) latente Steueransprüche (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*).

   (c) Leasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IAS 17 *Leasingverhältnisse* fallen.

   (d) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*).

   (e) finanzielle Vermögenswerte, wie sie in IAS 39 definiert sind. Der Ansatz und die Bewertung einiger finanzieller Vermögenswerte werden von IAS 27 *Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS,* von IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und von IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* abgedeckt.

   (f) einen bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*).

   (g) abgegrenzte Anschaffungskosten und immaterielle Vermögenswerte, die aus den vertraglichen Rechten eines Versicherers aufgrund von Versicherungsverträgen entstehen und in den Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge* fallen. IFRS 4 führt spezielle Angabepflichten für diese abgegrenzten Anschaffungskosten auf, jedoch nicht für diese immateriellen Vermögenswerte. Daher sind die in diesem Standard aufgeführten Angabepflichten auf diese immateriellen Vermögenswerte anzuwenden.

   (h) langfristige immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 *Langfristige zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder die zu einer Gruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist).

4. Einige immaterielle Vermögenswerte können in oder auf einer physischen Substanz enthalten sein, wie beispielsweise einer Compact Disk (im Fall von Computersoftware), einem Rechtsdokument (im Falle einer Lizenz oder eines Patentes) oder einem Film. Bei der Feststellung, ob ein Vermögenswert, der sowohl immaterielle als auch materielle Elemente in sich vereint, gemäß IAS 16 *Sachanlagen* oder als immaterieller Vermögenswert gemäß dem vorliegenden Standard zu behandeln ist, beurteilt ein Unternehmen nach eigenem Ermessen, welches Element wesentlicher ist. Beispielsweise ist die Computersoftware für eine computergesteuerte Werkzeugmaschine, die ohne diese bestimmte Software nicht betriebsfähig ist, integraler Bestandteil der zugehörigen Hardware und wird daher als Sachanlage behandelt. Gleiches gilt für das Betriebssystem eines Computers. Wenn die Software kein integraler Bestandteil der zugehörigen Hardware ist, wird die Computersoftware als immaterieller Vermögenswert behandelt.

5. Dieser Standard bezieht sich u.a. auf Ausgaben für Werbung, Aus- und Weiterbildung, Gründung und Anlauf eines Geschäftsbetriebes sowie Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten. Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zielen auf die Wissenserweiterung ab. Obwohl diese Aktivitäten zu einem Vermögenswert mit physischer Substanz (z.B. einem Prototypen) führen können, ist das physische Element des Vermögenswertes sekundär im Vergleich zu seiner immateriellen Komponente, d.h. das durch ihn verkörperte Wissen.

▼M3

6. Im Falle eines Finanzierungsleasings kann der zu Grunde liegende Vermögenswert entweder materieller oder immaterieller Natur sein. Nach erstmaligem Ansatz bilanziert ein Leasingnehmer einen immateriellen Vermögenswert, den er im Rahmen eines Finanzierungsleasings nutzt, nach diesem Standard. Rechte aus Lizenzvereinbarungen, beispielsweise über Filmmaterial, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte sind aus dem Anwendungsbereich von IAS 17 ausgeschlossen und fallen in den Anwendungsbereich dieses Standards.

7. Der Ausschluss aus dem Anwendungsbereich eines Standards kann vorliegen, wenn bestimmte Aktivitäten oder Geschäftsvorfälle so speziell sind, dass sie zu Rechnungslegungsfragen führen, die gegebenenfalls auf eine andere Art und Weise zu behandeln sind. Derartige Fragen entstehen bei der Bilanzierung der Ausgaben für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von Erdöl, Erdgas und Bodenschätzen bei der rohstoffgewinnenden Industrie sowie im Fall von Versicherungsverträgen. Aus diesem Grunde bezieht sich dieser Standard nicht auf Ausgaben für derartige Aktivitäten und Verträge. Dieser Standard gilt jedoch für sonstige immaterielle Vermögenswerte (z.B. Computersoftware) und sonstige Ausgaben (z.B. Kosten für die Gründung und den Anlauf eines Geschäftsbetriebes), die in der rohstoffgewinnenden Industrie oder bei Versicherern genutzt werden bzw. anfallen.

DEFINITIONEN

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

Ein aktiver Markt ist ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt:

(a) die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;

(b) vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden;

und

(c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Das Datum des Vertragsabschlusses bei einem Unternehmenszusammenschluss ist das Datum, an dem der grundlegende Vertrag zwischen den sich zusammenschließenden Parteien geschlossen wird und, im Falle von börsennotierten Unternehmen, öffentlich bekannt gegeben wird. Im Falle einer feindlichen Übernahme wird der Tag, an dem eine ausreichende Anzahl von Eigentümern des erworbenen Unternehmens das Angebot des erwerbenden Unternehmens angenommen hat, damit das erwerbende Unternehmen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangen kann, als der früheste Zeitpunkt eines grundlegenden Vertragsabschlusses zwischen den sich zusammenschließenden Parteien angesehen.

Abschreibung (Amortisation) ist die systematische Verteilung des gesamten Abschreibungsvolumens eines immateriellen Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer.

Ein Vermögenswert ist eine Ressource:

(a) die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird;

und

(b) von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz nach Abzug aller der auf ihn entfallenden kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen angesetzt wird.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes bzw. der Herstellung, oder wenn zutreffend der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz zugewiesene Betrag in Übereinstimmung mit den spezifischen Anforderungen anderer IFRS, wie z.B. IFRS 2 **Aktienbasierte Entlohnung.**

Das Abschreibungsvolumen ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes oder eines Ersatzbetrages und dem Restwert.

▼M3

Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.

Der unternehmensspezifische Wert ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder bei Begleichung einer Schuld entstehen.

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

Ein Wertminderungsaufwand ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswertes seinen erzielbaren Betrag übersteigt.

Ein immaterieller Vermögenswert ist ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.

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

Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.

Der Restwert eines immateriellen Vermögenswertes ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen gegenwärtig bei Abgang des Vermögenswertes nach Abzug der geschätzten Veräußerungskosten erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsgemäß schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.

Die Nutzungsdauer ist:

(a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist;

oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Immaterielle Vermögenswerte

9. Unternehmen verwenden häufig Ressourcen oder gehen Schulden ein im Hinblick auf die Anschaffung, Entwicklung, Erhaltung oder Wertsteigerung immaterieller Ressourcen, wie beispielsweise wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse, Entwurf und Implementierung neuer Prozesse oder Systeme, Lizenzen, geistiges Eigentum, Marktkenntnisse und Warenzeichen (einschließlich Markennamen und Verlagsrechte). Gängige Beispiele für Rechte und Werte, die unter diese Oberbegriffe fallen, sind Computersoftware, Patente, Urheberrechte, Filmmaterial, Kundenlisten, Hypothekenbedienungsrechte, Fischereilizenzen, Importquoten, Franchiseverträge, Kunden- oder Lieferantenbeziehungen, Kundenloyalität, Marktanteile und Absatzrechte.

10. Nicht alle der in Paragraph 9 beschriebenen Sachverhalte erfüllen die Definitionskriterien eines immateriellen Vermögenswertes, d. h. Identifizierbarkeit, Beherrschung einer Ressource und Bestehen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens. Wenn ein in den Anwendungsbereich dieses Standards fallender Posten der Definition eines immateriellen Vermögenswertes nicht entspricht, werden die Kosten für seinen Erwerb oder seine interne Erstellung in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen. Wird der Posten jedoch bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben, ist er Teil des zum Erwerbszeitpunkt angesetzten Geschäfts- oder Firmenwertes (siehe Paragraph 68).

Identifizierbarkeit

11. Die Definition eines immateriellen Vermögenswertes verlangt, dass ein immaterieller Vermögenswert identifizierbar ist, um ihn vom Geschäfts- oder Firmenwert unterscheiden zu können. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert stellt eine Zahlung dar, die der Erwerber in der Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt angesetzt werden können, geleistet hat. Der künftige wirtschaftliche Nutzen kann das

▼M3

Ergebnis von Synergien zwischen den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten sein. Er kann aber auch aus Vermögenswerten resultieren, die nicht im Abschluss angesetzt werden können, für die der Erwerber jedoch bereit ist, im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses eine Zahlung zu leisten.

12. ***Ein Vermögenswert erfüllt die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit eines immateriellen Vermögenswertes, wenn:***

(a) er separierbar ist, d.h. er kann vom Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld erfolgen;

oder

(b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.

Beherrschung

13. Ein Unternehmen beherrscht einen Vermögenswert, wenn das Unternehmen die Macht hat, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zu Grunde liegenden Ressource zufließt, zu verschaffen, und es den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken kann. Die Fähigkeit eines Unternehmens, den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus einem immateriellen Vermögenswert zu beherrschen, basiert normalerweise auf juristisch durchsetzbaren Ansprüchen. Sind derartige Rechtsansprüche nicht vorhanden, gestaltet sich der Nachweis der Beherrschung schwieriger. Allerdings ist die juristische Durchsetzbarkeit eines Rechtes keine notwendige Voraussetzung für Beherrschung, da ein Unternehmen in der Lage sein kann, den künftigen wirtschaftlichen Nutzen auf andere Weise zu beherrschen.

14. Marktkenntnisse und technische Erkenntnisse können zu künftigem wirtschaftlichen Nutzen führen. Ein Unternehmen beherrscht diesen Nutzen, wenn das Wissen geschützt wird, beispielsweise durch Rechtsansprüche wie Urheberrechte, einen eingeschränkten Handelsvertrag (wo zulässig) oder durch eine den Arbeitnehmern auferlegte gesetzliche Vertraulichkeitspflicht.

15. Ein Unternehmen kann über ein Team von Fachkräften verfügen und in der Lage sein, zusätzliche Mitarbeiterfähigkeiten zu identifizieren, die auf Grund von Schulungsmaßnahmen zu einem künftigen wirtschaftlichen Nutzen führen. Das Unternehmen kann auch erwarten, dass die Arbeitnehmer ihre Fähigkeiten dem Unternehmen weiterhin zur Verfügung stellen werden. Für gewöhnlich hat ein Unternehmen jedoch keine hinreichende Beherrschung des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens, der ihm durch ein Team von Fachkräften und die Weiterbildung erwächst, damit diese Werte die Definition eines immateriellen Vermögenswertes erfüllen. Aus einem ähnlichen Grund ist es unwahrscheinlich, dass eine bestimmte Management- oder fachliche Begabung die Definition eines immateriellen Vermögenswertes erfüllt, es sei denn, dass deren Nutzung und der Erhalt des von ihr zu erwartenden künftigen wirtschaftlichen Nutzens durch Rechtsansprüche geschützt sind und sie zudem die übrigen Definitionskriterien erfüllt.

16. Ein Unternehmen kann über einen Kundenstamm oder Marktanteil verfügen und erwarten, dass die Kunden dem Unternehmen auf Grund seiner Bemühungen, Kundenbeziehungen und Kundenloyalität aufzubauen, treu bleiben werden. Fehlen jedoch die rechtlichen Ansprüche zum Schutz oder sonstige Mittel und Wege zur Kontrolle der Kundenbeziehungen oder der Loyalität der Kunden gegenüber dem Unternehmen, so hat das Unternehmen für gewöhnlich eine unzureichende Beherrschung des voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzens aus Kundenbeziehungen und Kundenloyalität, damit solche Werte (z.B. Kundenstamm, Marktanteile, Kundenbeziehungen, Kundenloyalität) die Definition als immaterielle Vermögenswerte erfüllen. Sind derartige Rechtsansprüche zum Schutz der Kundenbeziehungen nicht vorhanden, erbringen Tauschtransaktionen für dieselben oder ähnliche nicht vertragsgebundene Kundenbeziehungen (wenn es sich nicht um einen Teil eines Unternehmenszusammenschlusse handelt) den Nachweis, dass ein Unternehmen dennoch fähig ist, den voraussichtlichen künftigen wirtschaftliche Nutzen aus den Kundenbeziehungen zu beherrschen. Da solche Tauschtransaktionen auch den Nachweis erbringen, dass Kundenbeziehungen separierbar sind, erfüllen diese Kundenbeziehungen die Definition eines immateriellen Vermögenswertes.

▼M3

Künftiger wirtschaftlicher Nutzen

17. Der künftige wirtschaftliche Nutzen aus einem immateriellen Vermögenswert kann Erlöse aus dem Verkauf von Produkten oder der Erbringung von Dienstleistungen, Kosteneinsparungen oder andere Vorteile, die sich für das Unternehmen aus der Eigenverwendung des Vermögenswertes ergeben, beinhalten. So ist es beispielsweise wahrscheinlich, dass die Nutzung geistigen Eigentums in einem Herstellungsprozess eher die künftigen Herstellungskosten reduziert, als dass es zu künftigen Erlössteigerungen führt.

ANSATZ UND BEWERTUNG

18. Der Ansatz eines Postens als immateriellen Vermögenswert verlangt von einem Unternehmen den Nachweis, dass dieser Posten:

(a) der Definition eines immateriellen Vermögenswertes entspricht (siehe Paragraphen 8-17);

und

(b) die Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 21-23).

Diese Anforderung besteht für Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die erstmalig beim Erwerb oder der internen Erzeugung von immateriellen Vermögenswerten entstehen, und für später anfallende Kosten, um dem Vermögenswert etwas hinzuzufügen, ihn zu ersetzen oder zu warten.

19. Die Paragraphen 25-32 befassen sich mit der Anwendung der Kriterien für den Ansatz von einzeln erworbenen immateriellen Vermögenswerten, und die Paragraphen 33-43 befassen sich mit deren Anwendung auf immaterielle Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden. Paragraph 44 befasst sich mit der erstmaligen Bewertung von immateriellen Vermögenswerten, die durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand erworben wurden, die Paragraphen 45-47 mit dem Tausch von immateriellen Vermögenswerten und die Paragraphen 48-50 mit der Behandlung von selbst geschaffenem Geschäfts- oder Firmenwert. Die Paragraphen 51-67 befassen sich mit dem erstmaligen Ansatz und der erstmaligen Bewertung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten.

20. Immaterielle Vermögenswerte sind von solcher Natur, dass es in vielen Fällen keine Erweiterungen eines solchen Vermögenswertes bzw. keinen Ersatz von Teilen eines solchen gibt. Demzufolge werden die meisten nachträglichen Ausgaben wahrscheinlich eher den erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzen eines bestehenden immateriellen Vermögenswertes erhalten, als die Definition eines immateriellen Vermögenswertes und dessen Ansatzkriterien dieses Standards erfüllen. Zudem ist es oftmals schwierig, nachträgliche Ausgabeneinem bestimmten immateriellen Vermögenswert direkt zuzuordnen und nicht dem Unternehmen als Ganzes. Aus diesem Grunde werden nachträgliche Ausgaben – Ausgaben, die nach erstmaligem Ansatz eines erworbenen immateriellen Vermögenswertes oder nach der Fertigstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes anfallen – nur selten im Buchwert eines Vermögenswertes erfasst. In Übereinstimmung mit Paragraph 63 werden nachträgliche Ausgaben für Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte (ob extern erworben oder selbst geschaffen) immer erfolgswirksam erfasst, wenn sie anfallen. Dies beruht darauf, dass solche Ausgaben nicht von den Ausgaben für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzes unterschieden werden können.

21. ***Ein immaterieller Vermögenswert ist dann anzusetzen, aber nur dann, wenn:***

(a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird;

und

(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes verlässlich bewertet werden können.

22. ***Ein Unternehmen hat die Wahrscheinlichkeit eines erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzens anhand von vernünftigen und begründeten Annahmen zu beurteilen. Diese Annahmen beruhen auf der bestmöglichen Einschätzung seitens des Managements in Bezug auf die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes bestehen werden.***

23. Ein Unternehmen schätzt nach eigenem Ermessen auf Grund der zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes zur Verfügung stehenden substanziellen Hinweise den Grad der Sicherheit ein, der dem Zufluss an

▼M3

künftigem wirtschaftlichen Nutzen aus der Nutzung des Vermögenswertes zuzuschreiben ist, wobei externen substanziellen Hinweisen größeres Gewicht beizumessen ist.

24. ***Ein immaterieller Vermögenswert ist bei Zugang mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.***

Gesonderte Anschaffung

25. Der Preis, den ein Unternehmen für den gesonderten Erwerb eines immateriellen Vermögenswertes zahlt, spiegelt normalerweise die Erwartungen über die Wahrscheinlichkeit wider, dass der voraussichtliche künftige Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Mit anderen Worten: die Auswirkungen der Wahrscheinlichkeit spiegeln sich in den Anschaffungskosten des Vermögenswertes wider. Das Ansatzkriterium aus Paragraph 21 (a) über die Wahrscheinlichkeit wird daher für gesondert erworbene immaterielle Vermögenswerte stets als erfüllt angesehen.

26. Zudem können die Anschaffungskosten des gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswertes für gewöhnlich verlässlich bewertet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Kaufpreis in Form von Zahlungsmitteln oder sonstigen monetären Vermögenswerten beglichen wird.

27. Die Anschaffungskosten eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswertes umfassen:

(a) den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti;

und

(b) direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seine beabsichtigte Nutzung.

28. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* definiert), die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird;

(b) Honorare, die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird;

und

(c) Kosten für Testläufe, ob der Vermögenswert ordentlich funktioniert.

29. Beispiele für Ausgaben, die nicht Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes sind:

(a) Kosten für die Einführung eines neuen Produktes oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);

(b) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten);

und

(c) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.

30. Die Erfassung von Kosten im Buchwert eines immateriellen Vermögenswertes endet, wenn der Vermögenswert sich in dem betriebsbereiten wie vom Management gewünschten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung eines immateriellen Vermögenswertes anfallen, sind somit nicht in den Buchwert dieses Vermögenswertes eingeschlossen. Die nachstehenden Kosten sind beispielsweise nicht im Buchwert eines immateriellen Vermögenswertes erfasst:

(a) Kosten, die anfallen, wenn ein Vermögenswert, der auf die vom Management beabsichtigten Weise betriebsbereit ist, noch in Betrieb gesetzt werden muss;

und

(b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Vermögenswertes auftreten.

31. Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswertes auf, sind jedoch nicht notwendig, um den Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese verbundenen Geschäftstätigkeiten können vor

▼M3

oder bei den Entwicklungstätigkeiten auftreten. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um einen Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Einnahmen und dazugehörigen Ausgaben der verbundenen Geschäftstätigkeiten unmittelbar erfolgswirksam erfasst und unter den entsprechenden Posten von Erträgen und Aufwendungen ausgewiesen.

32. Wird die Zahlung für einen immateriellen Vermögenswert über das normale Zahlungsziel hinaus aufgeschoben, entsprechen seine Anschaffungskosten dem Gegenwert des Barpreises. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird über den Zeitraum des Zahlungszieles als Zinsaufwand erfasst, es sei denn, dass sie entsprechend der zulässigen Aktivierungsmethode gemäß IAS 23 *Fremdkapitalkosten* angesetzt wird.

Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

33. Wenn ein immaterieller Vermögenswert gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, entsprechen die Anschaffungskosten dieses immateriellen Vermögenswertes seinem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes spiegelt die Markterwartungen über die Wahrscheinlichkeit wider, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Mit anderen Worten: die Auswirkungen der Wahrscheinlichkeit spiegeln sich in der Bewertung des beizulegenden Zeitwertes des Vermögenswertes wider. Das Ansatzkriterium aus Paragraph 21 (a) über die Wahrscheinlichkeit wird für immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen erworben wurden, stets als erfüllt angesehen.

34. Gemäß diesem Standard und IFRS 3 setzt daher ein Erwerber den immateriellen Vermögenswert des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt separat vom Geschäfts- oder Firmenwert an, wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes verlässlich bewertet werden kann, unabhängig davon, ob der Vermögenswert vor dem Unternehmenszusammenschluss vom erworbenen Unternehmen angesetzt wurde. Das bedeutet, dass das erwerbende Unternehmen ein aktives Forschungs- und Entwicklungsprojekt des erworbenen Unternehmens als einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Vermögenswert ansetzt, wenn das Projekt die Definition eines immateriellen Vermögenswertes erfüllt und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. Ein laufendes Forschungs- und Entwicklungsprojekt eines erworbenen Unternehmens erfüllt die Definitionen eines immateriellen Vermögenswertes, wenn es:

(a) die Definitionen eines Vermögenswertes erfüllt;

und

(b) identifizierbar ist, d.h. wenn es separierbar ist oder aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht.

Bewertung des beizulegenden Zeitwertes eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswertes

35. Der beizulegende Zeitwert immaterieller Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, kann normalerweise verlässlich genug bewertet werden, um gesondert vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt zu werden. Wenn es für die Schätzungen, die zur Bewertung des beizulegenden Zeitwertes eines immateriellen Vermögenswertes benutzt werden, eine Reihe möglicher Ergebnisse mit verschiedenen Wahrscheinlichkeiten gibt, geht diese Unsicherheit eher in die Bewertung des beizulegenden Zeitwertes des Vermögenswertes ein, als dass aus diesem Grund der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswert eine begrenzte Nutzungsdauer hat, besteht eine widerlegbare Vermutung, dass sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann.

36. Ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswert könnte separierbar sein, jedoch nur in Verbindung mit einem materiellen oder immateriellen Vermögenswert. Die Verlagsrechte einer Zeitschrift könnten beispielsweise nicht getrennt von einer dazugehörigen Abonnenten-Datenbank verkauft werden, oder ein Warenzeichen für natürliches Quellwasser bezöge sich auf eine bestimmte Quelle und könnte somit nicht separat von der Quelle verkauft werden. In solchen Fällen setzt das erwerbende Unternehmen die Gruppe von Vermögenswerten als einen einzelnen Vermögenswert separat vom Geschäfts- oder

▼M3

Firmenwert an, wenn die einzelnen beizulegenden Zeitwerte der Vermögenswerte innerhalb der Gruppe nicht verlässlich bewertbar sind.

37. Entsprechend werden die Begriffe „Marke“ und „Markenname“ häufig als Synonyme für Warenzeichen und andere Zeichen benutzt. Die vorhergehenden Begriffe sind jedoch allgemeine Marketing-Begriffe, die üblicherweise in Bezug auf eine Gruppe von ergänzenden Vermögenswerten, wie ein Warenzeichen (oder eine Dienstleistungsmarke) und den damit verbundenen Firmennamen, Geheimverfahren, Rezepten und technologischen Gutachten benutzt werden. Der Erwerber setzt eine Gruppe von ergänzenden immateriellen Vermögenswerten, die eine Marke einschließen, als einen einzelnen Vermögenswert an, wenn die einzelnen beizulegenden Zeitwerte des ergänzenden Vermögenswertes nicht verlässlich bewertbar sind. Wenn die einzelnen beizulegenden Zeitwerte des ergänzenden Vermögenswertes verlässlich bewertbar sind, kann ein erwerbendes Unternehmen sie als einen einzelnen Vermögenswert ansetzen, vorausgesetzt, dass die einzelnen Vermögenswerte ähnliche Nutzungsdauern haben.

38. Die einzigen Umstände, in denen ein beizulegender Zeitwert eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswertes nicht verlässlich bewertet werden könnte, sind diejenigen wenn ein immaterieller Vermögenswert aus gesetzlichen oder anderen vertraglichen Rechten entsteht und entweder:

(a) nicht separierbar ist;

oder

(b) separierbar ist, es jedoch keine Historie über oder Hinweise auf Tauschvorgänge für dieselben oder ähnliche Vermögenswerte gibt, und die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes im Übrigen von unbestimmbaren Variablen abhängig sein würde.

39. Die auf einem aktiven Markt verwendeten Marktpreise bieten die verlässlichste Schätzungsgrundlage für den beizulegenden Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes (siehe auch Paragraph 78). Der aktuelle Angebotspreis wird für gewöhnlich als geeigneter Marktpreis erachtet. Stehen keine aktuellen Angebotspreise zur Verfügung, kann der Preis des letzten vergleichbaren Geschäftsvorfalles als Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes dienen, vorausgesetzt, dass sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen dem Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles und dem Zeitpunkt der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes des Vermögenswertes nicht wesentlich geändert haben.

40. Existiert kein aktiver Markt für einen immateriellen Vermögenswert, ist sein beizulegender Zeitwert der Betrag, den das Unternehmen in einem Geschäftsvorfall zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern zum Erwerbszeitpunkt, auf der Basis der besten zur Verfügung stehenden Informationen für den Vermögenswert gezahlt hätte. Bei der Bestimmung dieses Betrages zieht ein Unternehmen das Resultat jüngster Geschäftsvorfälle in Betracht, bei denen ähnliche Vermögenswerte betroffen waren.

41. Unternehmen, die regelmäßig am Kauf oder Verkauf einzigartiger immaterieller Vermögenswerte beteiligt sind, können Verfahren zur indirekten Schätzung des beizulegenden Zeitwertes entwickelt haben. Diese Verfahren können zur erstmaligen Bewertung eines immateriellen Vermögenswertes herangezogen werden, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, wenn ihre Zielsetzung die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes ist. Auch müssen sie die aktuellen Geschäftsvorfälle und Praktiken der entsprechenden Branche eines Vermögenswertes widerspiegeln. Diese Techniken beinhalten, soweit angemessen:

(a) die Anwendung von Multiplikatoren, die aktuelle Marktvorgänge in Abhängigkeit von Rentabilitätskennzahlen des Vermögenswertes (wie Erlöse, Marktanteile und Betriebsergebnis) widerspiegeln, oder in Abhängigkeit vom Strom des Nutzungsentgelts, das aus der Lizenzvergabe des immateriellen Vermögenswertes an eine andere Partei innerhalb einer Transaktion zu marktüblichen Bedingungen erzielt werden könnte (wie bei dem einkommensorientiertem Ansatz der „Relief from Royalty-Methode“);

oder

(b) die Diskontierung künftiger Netto-Cashflows aus diesem Vermögenswert.

▼M3

Nachträgliche Ausgaben für ein erworbenes laufendes Forschungs- und Entwicklungsprojekt

42. ***Forschungs- oder Entwicklungsausgaben, die:***

(a) sich auf ein laufendes Forschungs- oder Entwicklungsprojekt beziehen, das gesondert oder bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde;

und

(b) nach dem Erwerb dieses Projektes anfallen, sind gemäß den Paragraphen 54-62 zu bilanzieren.

43. Die Anwendung der Bestimmungen in den Paragraphen 54-62 bedeutet, dass nachträgliche Ausgaben für ein laufendes Forschungs- oder Entwicklungsprojekt, das gesondert oder bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde,

(a) bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst werden, wenn es sich um Forschungsausgaben handelt;

(b) bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst werden, wenn es sich um Entwicklungsausgaben handelt, die nicht die Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswertes gemäß Paragraph 57 erfüllen;

und

(c) zum Buchwert des erworbenen aktiven Forschungs- oder Entwicklungsprojekt hinzugefügt werden, wenn es sich um Entwicklungsausgaben handelt, die die Ansatzkriterien gemäß Paragraph 57 erfüllen.

Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand

44. In manchen Fällen kann ein immaterieller Vermögenswert durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand kostenlos oder zum Nominalwert der Gegenleistung erworben werden. Dies kann geschehen, wenn die öffentliche Hand einem Unternehmen immaterielle Vermögenswerte überträgt oder zuteilt, wie beispielsweise Flughafenlanderechte, Lizenzen zum Betreiben von Rundfunk- oder Fernsehanstalten, Importlizenzen oder -quoten oder Zugangsrechte für sonstige begrenzt zugängliche Ressourcen. Gemäß IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* kann sich ein Unternehmen dafür entscheiden, sowohl den immateriellen Vermögenswert als auch die Zuwendung zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Entscheidet sich ein Unternehmen dafür, den Vermögenswert zunächst nicht mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen, setzt das Unternehmen den Vermögenswert zunächst zu einem Nominalwert an (die andere durch IAS 20 gestattete Methode), zuzüglich aller direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seinen beabsichtigten Gebrauch.

Tausch von Vermögenswerten

45. Ein oder mehrere immateriellen Vermögenswerte können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgende Diskussion bezieht sich nur auf den Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, ist jedoch auch auf alle anderen im vorhergehenden Satz beschriebenen Tauschgeschäfte anwendbar. Die Anschaffungskosten eines solchen immateriellen Vermögenswertes werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes noch der des hingegebenen Vermögenswertes ist verlässlich bewertbar. Der erworbene Vermögenswert wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Vermögenswert nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes bewertet.

46. Ein Unternehmen legt fest, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn:

(a) die Spezifikationen (d.h. Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von den Spezifikationen des übertragenen Vermögenswertes unterscheiden;

oder

▼M3

(b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich auf Grund des Tauschgeschäfts ändert;

bzw.

(c) die Differenz in (a) oder (b) sich im Wesentlichen auf den beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.

Für den Zweck der Bestimmung ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

47. Paragraph 21(b) beschreibt, dass die verlässliche Bewertung der Anschaffungskosten eines Vermögenswertes eine Voraussetzung für den Ansatz eines immateriellen Vermögenswertes ist. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes, für den es keine vergleichbaren Markttransaktionen gibt, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes oder des hingegebenen Vermögenswertes verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes benutzt, um die Anschaffungskosten zu bewerten, es sei denn, der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes ist eindeutiger zu ermitteln.

Selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert

48. ***Ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht aktiviert werden.***

49. In manchen Fällen fallen zuvor Aufwendungen für die Erzeugung eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens an, diese führen jedoch nicht zur Schaffung eines immateriellen Vermögenswertes, der die Ansatzkriterien dieses Standards erfüllt. Derartige Aufwendungen werden oft als Beitrag zum selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert beschrieben. Ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert wird nicht als Vermögenswert angesetzt, da es sich hierbei nicht um eine durch das Unternehmen kontrollierte identifizierbare Ressource (d.h. er ist weder separierbar noch aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entstanden) handelt, deren Herstellungskosten verlässlich bewertet werden können.

50. Die irgendwann auftretenden Unterschiede zwischen dem Marktwert eines Unternehmens und dem Buchwert seiner identifizierbaren Nettovermögenswerte können eine Reihe von Faktoren einbeziehen, die sich auf den Unternehmenswert auswirken. Derartige Unterschiede stellen jedoch nicht die Herstellungskosten eines durch das Unternehmen kontrollierten immateriellen Vermögenswertes dar.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

51. Manchmal ist es schwierig zu beurteilen, ob ein selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert ansetzbar ist, da es Probleme gibt bei:

(a) der Feststellung, ob und wann es einen identifizierbaren Vermögenswert gibt, der einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird;

und

(b) der verlässlichen Bestimmung der Herstellungskosten des Vermögenswertes. In manchen Fällen können die Kosten für die interne Herstellung eines immateriellen Vermögenswertes nicht von den Kosten unterschieden werden, die mit der Erhaltung oder Erhöhung des selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes des Unternehmens oder der Durchführung des Tagesgeschäftes in Verbindung stehen.

Zusätzlich zur Beachtung der allgemeinen Bestimmungen für den Ansatz und die erstmalige Bewertung eines immateriellen Vermögenswertes wendet ein Unternehmen daher die Vorschriften und Anwendungsleitlinien der Paragraphen 52-67 auf alle selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte an.

▼M3

52. Um zu beurteilen, ob ein selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert die Ansatzkriterien erfüllt, unterteilt ein Unternehmen den Erstellungsprozess des Vermögenswertes in:

(a) eine Forschungsphase;

und

(b) eine Entwicklungsphase.

Obwohl die Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ definiert sind, ist die Bedeutung der Begriffe „Forschungsphase“ und „Entwicklungsphase“ im Sinne dieses Standards umfassender.

53. Kann ein Unternehmen die Forschungsphase nicht von der Entwicklungsphase eines internen Projektes zur Schaffung eines immateriellen Vermögenswertes unterscheiden, behandelt das Unternehmen die mit diesem Projekt verbundenen Ausgaben so, als ob sie lediglich in der Forschungsphase angefallen wären.

Forschungsphase

54. ***Ein aus der Forschung (oder der Forschungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert darf nicht angesetzt werden. Ausgaben für Forschung (oder in der Forschungsphase eines internen Projektes) sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen.***

55. Ein Unternehmen kann in der Forschungsphase eines Projektes nicht nachweisen, dass ein immaterieller Vermögenswert existiert, der einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird. Daher werden diese Ausgaben in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen.

56. Beispiele für Forschungsaktivitäten sind:

(a) Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind;

(b) die Suche nach sowie die Abschätzung und endgültige Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und anderem Wissen;

(c) die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen;

und

(d) die Formulierung, der Entwurf sowie die Abschätzung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

Entwicklungsphase

57. ***Ein aus der Entwicklung (oder der Entwicklungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert ist dann, aber nur dann, anzusetzen, wenn ein Unternehmen alle folgenden Nachweise erbringen kann:***

(a) die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes, damit er zur Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung stehen wird.

(b) seine Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen.

(c) seine Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.

(d) wie der immaterielle Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird. Nachgewiesen werden kann von dem Unternehmen u.a. die Existenz eines Marktes für die Produkte des immateriellen Vermögenswertes oder den immateriellen Vermögenswert an sich oder, falls er intern genutzt werden soll, der Nutzen des immateriellen Vermögenswertes.

(e) die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abschließen und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können.

(f) seine Fähigkeit, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

58. In der Entwicklungsphase eines internen Projektes kann ein Unternehmen in manchen Fällen einen immateriellen Vermögenswert identifizieren und

▼M3

nachweisen, dass der Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Entwicklungsphase eines Projektes weiter vorangeschritten ist als die Forschungsphase.

59. Beispiele für Entwicklungsaktivitäten sind:

(a) der Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen und Modellen vor Aufnahme der eigentlichen Produktion oder Nutzung;

(b) der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien;

(c) der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage, die von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist;

und

(d) der Entwurf, die Konstruktion und das Testen einer gewählten Alternative für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

60. Um zu zeigen, wie ein immaterieller Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird, beurteilt ein Unternehmen den aus dem Vermögenswert zu erzielenden künftigen wirtschaftlichen Nutzen unter Verwendung der Grundsätze in IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*. Wird der Vermögenswert nur in Verbindung mit anderen Vermögenswerten einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen, wendet das Unternehmen das Konzept der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gemäß IAS 36 an.

61. Die Verfügbarkeit von Ressourcen zur Vollendung, Nutzung und Erlangung eines Nutzens aus einem immateriellen Vermögenswert kann beispielsweise anhand eines Unternehmensplanes nachgewiesen werden, der die benötigten technischen, finanziellen und sonstigen Ressourcen sowie die Fähigkeit des Unternehmens zur Sicherung dieser Ressourcen zeigt. In einigen Fällen weist ein Unternehmen die Verfügbarkeit von Fremdkapital mittels einer vom Kreditgeber erhaltenen Absichtserklärung, den Plan zu finanzieren, nach.

62. Die Kostenrechnungssysteme eines Unternehmens können oftmals die Kosten für die Selbstschaffung eines immateriellen Vermögenswertes verlässlich ermitteln, wie beispielsweise Gehälter und sonstige Ausgaben, die bei der Sicherung von Urheberrechten oder Lizenzen oder bei der Entwicklung von Computersoftware anfallen.

63. ***Selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte dürfen nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt werden.***

64. Kosten für selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie dem Wesen nach ähnliche Sachverhalte können nicht von den Kosten für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzes unterschieden werden. Aus diesem Grund werden solche Sachverhalte nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt.

Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes

65. Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes im Sinne des Paragraphen 24 entsprechen der Summe der Kosten, die ab dem Zeitpunkt anfallen, wenn der immaterielle Vermögenswert die in den Paragraphen 21, 22 und 57 beschriebenen Ansatzkriterien erstmals erfüllt. Paragraph 71 untersagt die Nachaktivierung von Kosten, die vorher als Aufwand erfasst wurden.

66. Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die zur Schaffung, Herstellung und Vorbereitung des Vermögenswertes erforderlich sind, damit er für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) Kosten für Materialien und Dienstleistungen, die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes genutzt oder verbraucht werden;

(b) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* definiert), die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes anfallen;

(c) Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruches;

und

▼M3

(d) Abschreibung auf Patente und Lizenzen, die zur Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes genutzt werden.

IAS 23 *Fremdkapitalkosten* bestimmt Kriterien für die Erfassung von Zinsen als Kostenbestandteil eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes.

67. Zu den Kostenbestandteilen eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes zählen nicht:

(a) Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten sowie sonstige Gemeinkosten, es sei denn, diese Kosten können direkt der Vorbereitung zur Nutzung des Vermögenswertes zugeordnet werden;

(b) identifizierte Ineffizienzen und anfängliche Betriebsverluste, die auftreten, bevor der Vermögenswert seine geplante Ertragskraft erreicht hat;

und

(c) Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert.

Beispiel zu Paragraph 65

Ein Unternehmen entwickelt einen neuen Produktionsprozess. Die in 20X5 angefallenen Ausgaben beliefen sich auf 1 000 WE (*), wovon 900 WE vor dem 1. Dezember 20X5 und 100 WE zwischen dem 1. Dezember 20X5 und dem 31. Dezember 20X5 anfielen. Das Unternehmen kann beweisen, dass der Produktionsprozess zum 1. Dezember 20X5 die Kriterien für einen Ansatz als immaterieller Vermögenswert erfüllte. Der erzielbare Betrag des in diesem Prozess verankerten Know-hows (einschließlich künftiger Zahlungsmittelabflüsse, um den Prozess vor seiner eigentlichen Nutzung fertig zu stellen) wird auf 500 WE geschätzt.

Ende 20X5 wird der Produktionsprozess als immaterieller Vermögenswert mit Herstellungskosten in Höhe von 100 WE angesetzt (Ausgaben, die seit dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien, d.h. dem 1. Dezember 20X5, angefallen sind). Die Ausgaben in Höhe von 900 WE, die vor dem 1. Dezember 20X5 angefallen waren, werden als Aufwand erfasst, da die Ansatzkriterien erst ab dem 1. Dezember 20X5 erfüllt wurden. Diese Ausgaben sind Teil der in der Bilanz angesetzten Ausgaben des Produktionsprozesses.

In 20X6 betragen die angefallenen Ausgaben 2 000 WE. Ende 20X6 wird der erzielbare Betrag des in diesem Prozess verankerten Know-hows (einschließlich künftiger Zahlungsmittelabflüsse, um den Prozess vor seiner eigentlichen Nutzung fertig zu stellen) auf 1 900 WE geschätzt.

Ende 20X6 belaufen sich die Ausgaben für den Produktionsprozess auf 2 100 WE (Ausgaben 100 WE werden Ende 20X5 erfasst plus Ausgaben 2 000 WE in 20X6). Das Unternehmen erfasst einen Wertminderungsaufwand in Höhe von 200 WE, um den Buchwert des Prozesses vor dem Wertminderungsaufwand (2 100 WE) an seinen erzielbaren Betrag (1 900 WE) anzupassen. Dieser Wertminderungsaufwand wird in einer Folgeperiode wieder aufgehoben, wenn die in IAS 36 dargelegten Anforderungen für die Wertaufholung erfüllt sind.

ERFASSUNG EINES AUFWANDS

68. ***Ausgaben für einen immateriellen Posten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen, es sei denn, dass:***

(a) sie Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes sind, der die Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 18-67);

oder

(b) der Posten bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird und nicht als immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann. Ist dies der Fall, sind diese Ausgaben (in den Kosten des Unternehmenszusammenschlusses enthalten) in den dem Geschäfts- oder

(*) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) ausgedrückt.

▼M3

***Firmenswert zum Erwerbszeitpunkt zuzurechnenden Betrag einzubeziehen (siehe IFRS 3* Unternehmenszusammenschlüsse).**

69. Manchmal entstehen Ausgaben, um für ein Unternehmen einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen. Allerdings wird dabei kein immaterieller Vermögenswert oder sonstiger Vermögenswert erworben oder geschaffen, der angesetzt werden kann. In diesen Fällen werden die Ausgaben in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen. Beispielsweise werden Ausgaben für Forschung, außer wenn sie Teil der Kosten eines Unternehmenszusammenschlusses sind, in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen (siehe Paragraph 54). Weitere Beispiele für Kosten, die in der Periode als Aufwand erfasst werden, in der sie anfallen, sind:

(a) Ausgaben für die Gründung und den Anlauf eines Geschäftsbetriebes (d.h. Gründungs- und Anlaufkosten), es sei denn, diese Ausgaben sind in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstands der Sachanlagen gemäß IAS 16 *Sachanlagen* enthalten. Zu Gründungs- und Anlaufkosten zählen Gründungskosten wie Rechts- und sonstige Kosten, die bei der Gründung einer juristischen Einheit anfallen, Ausgaben für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte oder eines neuen Geschäftes (d.h. Eröffnungskosten) oder Kosten für die Aufnahme neuer Tätigkeitsbereiche oder die Einführung neuer Produkte oder Verfahren (d.h. Anlaufkosten).

(b) Ausgaben für Aus- und Weiterbildungsaktivitäten.

(c) Ausgaben für Werbekampagnen und Maßnahmen der Verkaufsförderung.

(d) Ausgaben für die Verlegung oder Umorganisation von Unternehmensteilen oder des gesamten Unternehmens.

70. Paragraph 68 schließt die Erfassung einer Vorauszahlung nicht aus, wenn die Zahlung für die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen vor der tatsächlichen Lieferung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen erfolgte.

Keine Erfassung früherer Aufwendungen als Vermögenswert

71. ***Ausgaben für einen immateriellen Posten, die ursprünglich als Aufwand erfasst wurden, sind zu einem späteren Zeitpunkt nicht als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes anzusetzen.***

FOLGEBEWERTUNG

72. ***Ein Unternehmen hat als seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode entweder das Anschaffungskostenmodell entsprechend Paragraph 74 oder das Neubewertungsmodell entsprechend Paragraph 75 zu wählen. Wird ein immaterieller Vermögenswert unter Verwendung des Neubewertungsmodells bilanziert, sind alle anderen Vermögenswerte seiner Gruppe ebenfalls nach demselben Modell zu bilanzieren, es sei denn, dass kein aktiver Markt für diese Vermögenswerte existiert.***

73. Eine Gruppe immaterieller Vermögenswerte ist eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die hinsichtlich ihrer Art und ihrem Verwendungszweck innerhalb des Unternehmens ähnlich sind. Zur Vermeidung einer selektiven Neubewertung von Vermögenswerten und der Darstellung von Beträgen in den Abschlüssen, die eine Mischung aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und neu bewerteten Beträgen zu unterschiedlichen Zeitpunkten darstellen, werden die Posten innerhalb einer Gruppe immaterieller Vermögenswerte gleichzeitig neu bewertet.

Anschaffungskostenmodell

74. ***Nach erstmaligem Ansatz ist ein immaterieller Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, abzüglich jeder kumulierten Abschreibung und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen.***

Neubewertungsmodell

75. ***Nach erstmaligem Ansatz ist ein immaterieller Vermögenswert mit einem Neubewertungsbetrag fortzuführen, der sein beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt der Neubewertung ist, abzüglich späterer kumulierter Abschreibungen und späterer kumulierter Wertminderungsaufwendungen. Im Rahmen der unter diesen Standard fallenden Neubewertungen ist der beizulegende Zeitwert unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt zu ermitteln. Neubewertungen sind mit einer***

▼M3

solchen Regelmäßigkeit vorzunehmen, dass der Buchwert des Vermögenswertes nicht wesentlich von seinem beizulegenden Zeitwert abweicht.

76. Das Neubewertungsmodell untersagt:

(a) die Neubewertung immaterieller Vermögenswerte, die zuvor nicht als Vermögenswerte angesetzt wurden;

oder

(b) den erstmaligen Ansatz immaterieller Vermögenswerte mit von ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichenden Beträgen.

77. Das Neubewertungsmodell wird angewendet, wenn ein Vermögenswert zunächst mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wurde. Wird allerdings nur ein Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes angesetzt, da der Vermögenswert die Ansatzkriterien erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllte (siehe Paragraph 65), kann das Neubewertungsmodell auf den gesamten Vermögenswert angewendet werden. Zudem kann das Neubewertungsmodell auf einen immateriellen Vermögenswert angewendet werden, der durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand zuging und zu einem Nominalwert angesetzt wurde (siehe Paragraph 44).

78. Normalerweise existiert ein, den in Paragraph 8 beschriebenen Merkmalen entsprechender, aktiver Markt für einen immateriellen Vermögenswert nicht, obwohl dies dennoch vorkommen kann. Zum Beispiel kann in manchen Ländern ein aktiver Markt für frei übertragbare Taxilizenzen, Fischereilizenzen oder Produktionsquoten bestehen. Allerdings gibt es keinen aktiven Markt für Markennamen, Drucktitel bei Zeitungen, Musik- und Filmverlagsrechte, Patente oder Warenzeichen, da jeder dieser Vermögenswerte einzigartig ist. Und obwohl immaterielle Vermögenswerte gekauft und verkauft werden, werden Verträge zwischen einzelnen Käufern und Verkäufern ausgehandelt, und Transaktionen finden relativ selten statt. Aus diesen Gründen gibt der für einen Vermögenswert gezahlte Preis möglicherweise keinen ausreichenden substanziellen Hinweis auf den beizulegenden Zeitwert eines anderen. Darüber hinaus stehen der Öffentlichkeit die Preise oft nicht zur Verfügung.

79. Die Häufigkeit von Neubewertungen ist abhängig vom Ausmaß der Schwankung (Volatilität) des beizulegenden Zeitwertes der einer Neubewertung unterliegenden immateriellen Vermögenswerte. Weicht der beizulegende Zeitwert eines neu bewerteten Vermögenswertes wesentlich von seinem Buchwert ab, ist eine weitere Neubewertung notwendig. Manche immaterielle Vermögenswerte können bedeutende und starke Schwankungen ihres beizulegenden Zeitwertes erfahren, wodurch eine jährliche Neubewertung erforderlich wird. Derartig häufige Neubewertungen sind bei immateriellen Vermögenswerten mit nur unbedeutenden Bewegungen des beizulegenden Zeitwertes nicht notwendig.

80. Wird ein immaterieller Vermögenswert neu bewertet, werden die kumulierten Abschreibungen zum Zeitpunkt der Neubewertung entweder:

(a) im Verhältnis zur Änderung des Bruttobuchwertes des Vermögenswertes angepasst, so dass der Buchwert des Vermögenswertes nach der Neubewertung seinem Neubewertungsbetrag entspricht;

oder

(b) gegen den Bruttobuchwert des Vermögenswertes ausgebucht und der Nettobetrag dem Neubewertungsbetrag des Vermögenswertes angepasst.

81. ***Kann ein immaterieller Vermögenswert einer Gruppe von neu bewerteten immateriellen Vermögenswerten auf Grund der fehlenden Existenz eines aktiven Marktes für diesen Vermögenswert nicht neu bewertet werden, ist der Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen.***

82. ***Kann der beizulegende Zeitwert eines neu bewerteten immateriellen Vermögenswertes nicht länger unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt bestimmt werden, entspricht der Buchwert des Vermögenswertes seinem Neubewertungsbetrag, der zum Zeitpunkt der letzten Neubewertung unter Bezugnahme auf den aktiven Markt ermittelt wurde, abzüglich aller späteren kumulierten Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen.***

83. Die Tatsache, dass ein aktiver Markt nicht länger für einen neu bewerteten immateriellen Vermögenswert besteht, kann darauf schließen lassen, dass der Vermögenswert möglicherweise in seinem Wert gemindert ist und gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* geprüft werden muss.

▼M3

84. Kann der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes zu einem späteren Bewertungsstichtag unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt bestimmt werden, wird ab diesem Zeitpunkt das Neubewertungsmodell angewendet.

85. ***Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines immateriellen Vermögenswertes, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang erfolgswirksam erfasst, soweit er eine in der Vergangenheit erfolgswirksam erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes auf Grund einer Neubewertung rückgängig macht.***

86. ***Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwertes eines immateriellen Vermögenswertes, ist die Wertminderung erfolgswirksam zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch direkt vom Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage zu erfassen, soweit sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.***

87. Die im Eigenkapital eingestellte kumulative Neubewertungsrücklage kann bei Realisierung direkt in die Gewinnrücklagen umgebucht werden. Die gesamte Rücklage kann bei Stilllegung oder Veräußerung des Vermögenswertes realisiert werden. Ein Teil der Rücklage kann jedoch realisiert werden, während der Vermögenswert vom Unternehmen genutzt wird; in solch einem Fall entspricht der realisierte Rücklagenbetrag dem Unterschiedsbetrag zwischen der Abschreibung auf Basis des neu bewerteten Buchwertes des Vermögenswertes und der Abschreibung, die auf Basis der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes erfasst worden wäre. Die Umbuchung von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung.

NUTZUNGSDAUER

88. ***Ein Unternehmen hat festzustellen, ob die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes begrenzt oder unbegrenzt ist, und wenn begrenzt, dann die Laufzeit dieser Nutzungsdauer bzw. die Anzahl der Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die diese Nutzungsdauer bestimmen. Ein immaterieller Vermögenswert ist von einem Unternehmen so anzusehen, als habe er eine unbegrenzte Nutzungsdauer, wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird.***

89. Die Bilanzierung eines immateriellen Vermögenswertes basiert auf seiner Nutzungsdauer. Ein immaterieller Vermögenswert mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird abgeschrieben (siehe Paragraphen 97-106), hingegen ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer nicht (siehe Paragraphen 107-110). Die erläuternden Beispiele zu diesem Standard veranschaulichen die Bestimmung der Nutzungsdauer für verschiedene immaterielle Vermögenswerte und die daraus folgende Bilanzierung dieser Vermögenswerte, je nach ihrer festgestellten Nutzungsdauer.

90. Bei der Ermittlung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes werden viele Faktoren in Betracht gezogen, so auch:

(a) die voraussichtliche Nutzung des Vermögenswertes durch das Unternehmen und die Frage, ob der Vermögenswert unter einem anderen Management effizient eingesetzt werden könnte;

(b) für den Vermögenswert typische Produktlebenszyklen und öffentliche Informationen über die geschätzte Nutzungsdauer von ähnlichen Vermögenswerten, die auf ähnliche Weise genutzt werden;

(c) technische, technologische, kommerzielle oder andere Arten der Veralterung;

(d) die Stabilität der Branche, in der der Vermögenswert zum Einsatz kommt, und Änderungen in der Gesamtnachfrage nach den Produkten oder Dienstleistungen, die mit dem Vermögenswert erzeugt werden;

(e) voraussichtliche Handlungen seitens der Wettbewerber oder potenzieller Konkurrenten;

(f) die Höhe der Erhaltungsausgaben, die zur Erzielung des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert erforderlich sind sowie die Fähigkeit und Intention des Unternehmens, dieses Niveau zu erreichen;

(g) der Zeitraum der Beherrschung des Vermögenswertes und rechtliche oder ähnliche Beschränkungen hinsichtlich der Nutzung des Vermö-

▼M3

genswertes, wie beispielsweise der Verfalltermin zugrunde liegender Leasingverhältnisse;

und

(h) ob die Nutzungsdauer des Vermögenswertes von der Nutzungsdauer anderer Vermögenswerte des Unternehmens abhängt.

91. Der Begriff „unbegrenzt“ hat nicht dieselbe Bedeutung wie „endlos“. Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes spiegelt nur die Höhe der künftigen Erhaltungsausgaben wider, die zur Erhaltung des Vermögenswertes auf dem Niveau der Ertragskraft, die zum Zeitpunkt der Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswertes festgestellt wurde, erforderlich sind sowie die Fähigkeit und Intention des Unternehmens, dieses Niveau zu erreichen. Eine Schlussfolgerung, dass die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes unbegrenzt ist, darf nicht von den geplanten künftigen Ausgaben abhängen, die diejenigen übersteigen, die zur Erhaltung des Vermögenswertes auf diesem Niveau der Ertragskraft erforderlich sind.

92. Angesichts des durch die Vergangenheit belegten, rasanten Technologiewandels sind Computersoftware und viele andere immaterielle Vermögenswerte technologischer Veralterung ausgesetzt. Es ist daher wahrscheinlich, dass ihre Nutzungsdauer kurz ist.

93. Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes kann sehr lang sein bzw. sogar unbegrenzt. Ungewissheit rechtfertigt, die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes vorsichtig zu schätzen, allerdings rechtfertigt sie nicht die Wahl einer unrealistisch kurzen Nutzungsdauer.

94. ***Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes, der aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht, darf den Zeitraum der vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte nicht überschreiten, kann jedoch kürzer sein, je nachdem über welche Periode das Unternehmen diesen Vermögenswert voraussichtlich einsetzt. Wenn die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte für eine begrenzte Dauer mit der Möglichkeit der Verlängerung übertragen werden, darf die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswertes die Verlängerungsperiode(n) nur mit einschließen, wenn es bewiesen ist, dass das Unternehmen die Verlängerung ohne erhebliche Kosten unterstützt.***

95. Es kann sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche Faktoren geben, die die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes beeinflussen. Wirtschaftliche Faktoren bestimmen den Zeitraum, über den ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen erwächst. Rechtliche Faktoren können den Zeitraum begrenzen, über den ein Unternehmen den Zugriff auf diesen Nutzen beherrscht. Die Nutzungsdauer entspricht dem kürzeren der durch diese Faktoren bestimmten Zeiträume.

96. Das Vorhandensein u.a. folgender Faktoren deutet darauf hin, dass ein Unternehmen die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte ohne wesentliche Kosten verlängern könnte:

(a) es gibt substanzielle Hinweise, die möglicherweise auf Erfahrungen basieren, dass die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte verlängert werden. Wenn die Verlängerung von der Zustimmung eines Dritten abhängt, ist der substanzielle Hinweis, dass der Dritte seine Zustimmung geben wird, hier eingeschlossen;

(b) es gibt substanzielle Hinweise, dass die erforderlichen Vorraussetzungen für eine Verlängerung erfüllt sind;

und

(c) die Verlängerungskosten sind für das Unternehmen unwesentlich im Vergleich zu dem künftigen wirtschaftliche Nutzen, der dem Unternehmen durch diese Verlängerung zufließen wird.

Falls die Verlängerungskosten im Vergleich zu dem künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen voraussichtlich durch diese Verlängerung zufließen wird, erheblich sind, stellen die Verlängerungskosten im Wesentlichen die Anschaffungskosten dar, um zum Verlängerungszeitpunkt einen neuen immateriellen Vermögenswert zu erwerben.

IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE MIT BEGRENZTER NUTZUNGSDAUER

Abschreibungsperiode und Abschreibungsmethode

97. ***Das Abschreibungsvolumen eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer ist planmäßig über seine***

▼M3

Nutzungsdauer zu verteilen. Die Abschreibung beginnt, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung ist zu dem früheren der Zeitpunkte einzustellen, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 **Langfristige zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche** ***als zum Verkauf gehalten eingestuft (oder in eine Veräußerungsgruppe eingeschlossen wird, die als zum Verkauf gehalten eingestuft ist) oder ausgebucht wird. Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Die für jede Periode anfallenden Abschreibungen sind erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, dieser oder ein anderer Standard erlaubt oder fordert, dass sie in den Buchwert eines anderen Vermögenswertes einzubeziehen sind.***

98. Für die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer können verschiedene Abschreibungsmethoden herangezogen werden. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die anzuwendende Methode wird auf der Grundlage des erwarteten Abschreibungsverlaufes dieses Vermögenswertes ausgewählt und von Periode zu Periode stetig angewendet, es sei denn, der erwartete Abschreibungsverlauf ändert sich. Es liegen selten, wenn überhaupt, überzeugende substanzielle Hinweise zur Rechtfertigung einer Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer vor, die zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt als die lineare Methode.

99. Abschreibungen werden allgemein erfolgswirksam erfasst. Manchmal wird jedoch der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes durch die Herstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswertes dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise wird die Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte, die in einem Herstellungsprozess verwendet werden, in den Buchwert der Vorräte einbezogen (siehe IAS 2 *Vorräte*).

Restwert

100. ***Der Restwert eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzugsdauer ist mit Null anzusetzen, es sei denn, dass:***

(a) eine Verpflichtung seitens einer dritten Partei besteht, den Vermögenswert am Ende seiner Nutzungsdauer zu erwerben;

oder

(b) ein aktiver Markt für den Vermögenswert besteht, und:

(i) der Restwert unter Bezugnahme auf diesen Markt ermittelt werden kann;

und

(ii) es wahrscheinlich ist, dass ein solcher Markt am Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswertes bestehen wird.

101. Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird nach Abzug seines Restwertes ermittelt. Ein anderer Restwert als Null impliziert, dass ein Unternehmen von einer Veräußerung des immateriellen Vermögenswertes vor dem Ende seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausgeht.

102. Eine Schätzung des Restwertes eines Vermögenswertes beruht auf dem bei Abgang erzielbaren Betrag unter Verwendung von Preisen, die zum geschätzten Zeitpunkt des Verkaufs eines ähnlichen Vermögenswertes galten, der das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat und unter ähnlichen Bedingungen zum Einsatz kam wie der künftig einzusetzende Vermögenswert. Der Restwert wird mindestens am Ende jedes Geschäftsjahres überprüft. Eine Änderung des Restwertes eines Vermögenswertes wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* angesetzt.

103. Der Restwert eines Vermögenswertes kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswertes auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswertes gefallen ist.

▼M3

Überprüfung der Abschreibungsperiode und der Abschreibungsmethode

104. ***Die Abschreibungsperiode und die Abschreibungsmethode sind für einen immateriellen Vermögenswert mit einer begrenzten Nutzungsdauer mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen. Unterscheidet sich die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswertes von vorangegangenen Schätzungen, ist die Abschreibungsperiode entsprechend zu ändern. Hat sich der erwartete Abschreibungsverlauf des Vermögenswertes geändert, ist eine andere Abschreibungsmethode zu wählen, um dem veränderten Verlauf Rechnung zu tragen. Derartige Änderungen sind als Änderungen einer Schätzung gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.***

105. Während der Lebensdauer eines immateriellen Vermögenswertes kann es sich zeigen, dass die Schätzung hinsichtlich seiner Nutzungsdauer nicht sachgerecht ist. Beispielsweise kann die Erfassung eines Wertminderungsaufwands darauf hindeuten, dass die Abschreibungsperiode geändert werden muss.

106. Der Verlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens, der einem Unternehmen aus einem immateriellen Vermögenswert voraussichtlich zufließen wird, kann sich mit der Zeit ändern. Beispielsweise kann es sich zeigen, dass eine degressive Abschreibung geeigneter ist als eine lineare. Ein anderes Beispiel ist, wenn sich die Nutzung der mit einer Lizenz verbundenen Rechte verzögert, bis in Bezug auf andere Bestandteile des Unternehmensplanes Maßnahmen ergriffen worden sind. In diesem Fall kann der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert höchstwahrscheinlich erst in späteren Perioden erzielt werden.

IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE MIT UNBEGRENZTER NUTZUNGSDAUER

107. ***Ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer darf nicht abgeschrieben werden.***

108. Von einem Unternehmen wird gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* verlangt, einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer auf Wertminderung zu überprüfen, indem sein erzielbarer Betrag mit seinem Buchwert

(a) jährlich,

und

(b) wann immer es einen Anhaltspunkt dafür gibt, dass der immaterielle Vermögenswert wertgemindert sein könnte, verglichen wird.

Überprüfung der Einschätzung der Nutzungsdauer

109. ***Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes, der nicht abgeschrieben wird, ist in jeder Berichtsperiode zu überprüfen, ob für diesen Vermögenswert weiterhin die Ereignisse und Umstände die Einschätzung einer unbegrenzten Nutzungsdauer rechtfertigen. Ist dies nicht der Fall, ist die Änderung der Einschätzung der Nutzungsdauer von unbegrenzt auf begrenzt als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8* Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler *anzusetzen.***

110. Gemäß IAS 36 ist die Neubewertung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes als begrenzt und nicht mehr als unbegrenzt ein Hinweis darauf, dass dieser Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Demzufolge prüft das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung, indem es seinen erzielbaren Betrag, wie gemäß IAS 36 festgelegt, mit seinem Buchwert vergleicht und jeden Überschuss des Buchwertes über den erzielbaren Betrag als Wertminderungsaufwand erfasst.

ERZIELBARKEIT DES BUCHWERTES – WERTMINDERUNGSAUFWAND

111. Um zu beurteilen, ob ein immaterieller Vermögenswert in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an. Dieser Standard erklärt, wann und wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes bestimmt, und wann es einen Wertminderungsaufwand erfasst oder aufhebt.

▼M3

STILLLEGUNGEN UND ABGÄNGE

112. ***Ein immaterieller Vermögenswert ist auszubuchen:***

(a) bei Abgang;

oder

(b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.

113. ***Die aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswertes resultierenden Gewinne oder Verluste sind als Differenz zwischen dem eventuellen Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen. Diese Differenz ist bei Ausbuchung des Vermögenswertes erfolgswirksam zu erfassen (sofern IAS 17*** **Leasingverhältnisse** ***bei Sale-and-leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Erlöse auszuweisen.***

114. Der Abgang eines immateriellen Vermögenswertes kann auf verschiedene Arten erfolgen (z.B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines solchen Vermögenswertes wendet das Unternehmen zur Erfassung der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 *Erträge* an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.

115. Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 21 im Buchwert eines Vermögenswertes die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des immateriellen Vermögenswertes erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus. Wenn es dem Unternehmen nicht möglich ist, den Buchwert des ersetzten Teils zu ermitteln, kann es die Anschaffungskosten für den Ersatz als Indikation für seine Anschaffungskosten zum Zeitpunkt seines Erwerbs oder seiner Generierung nehmen.

116. Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang eines immateriellen Vermögenswertes ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Wenn die Zahlung für den immateriellen Vermögenswert nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung zunächst in Höhe des Gegenwertes des Barpreises anzusetzen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.

117. Die Abschreibung eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird nicht eingestellt, wenn der immaterielle Vermögenswert nicht mehr benutzt wird, es sei denn, der Vermögenswert ist voll abgeschrieben oder gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft (oder Teil einer Gruppe, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist).

ANGABEN

Allgemeines

118. ***Für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte sind vom Unternehmen folgende Angaben zu machen, wobei zwischen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten und sonstigen immateriellen Vermögenswerten zu unterscheiden ist:***

(a) ob die Nutzungsdauern unbegrenzt oder begrenzt sind, und wenn begrenzt, die zu Grunde gelegten Nutzungsdauern und die angewandten Abschreibungssätze;

(b) die für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzten Nutzungsdauern verwendeten Abschreibungsmethoden;

(c) der Bruttobuchwert und die kumulierte Abschreibung (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;

(d) der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen die Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte enthalten sind;

(e) eine Überleitung des Buchwertes zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der:

(i) Zugänge, wobei solche aus unternehmensinterner Entwicklung, solche aus gesondertem Erwerb und solche aus Unternehmenszusammenschlüssen separat zu bezeichnen sind;

(ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft oder Teil einer als zur Veräußerung gehaltenen Gruppe sind und andere Abgänge;

▼M3

(iii) Erhöhungen oder Verminderungen während der Berichtsperiode auf Grund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 75, 85, und 86 und von direkt im Eigenkapital erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** *(falls vorhanden),*

(iv) Wertminderungsaufwendungen, die während der Berichtsperiode erfolgswirksam gemäß IAS 36 erfasst wurden (falls vorhanden);

(v) Wertminderungsaufwendungen, die während der Berichtsperiode erfolgswirksam gemäß IAS 36 rückgängig gemacht wurden (falls vorhanden);

(vi) jede Abschreibung, die während der Berichtsperiode erfasst wurde;

(vii) Nettoumrechnungsdifferenzen auf Grund der Umrechnung von Abschlüssen in die Darstellungswährung und der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des Unternehmens;

und

(viii) sonstige Buchwertänderungen während der Periode.

119. Eine Gruppe immaterieller Vermögenswerte ist eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die hinsichtlich ihrer Art und ihrem Verwendungszweck innerhalb des Unternehmens ähnlich sind. Beispiele für separate Gruppen können sein:

(a) Markennamen;

(b) Drucktitel und Verlagsrechte;

(c) Computersoftware;

(d) Lizenzen und Franchiseverträge;

(e) Urheberrechte, Patente und sonstige gewerbliche Schutzrechte, Nutzungs- und Betriebskonzessionen;

(f) Rezepte, Geheimverfahren, Modelle, Entwürfe und Prototypen;

und

(g) immaterielle Vermögenswerte in Entwicklung.

Die oben bezeichneten Gruppen werden in kleinere (größere) Gruppen aufgespaltet (zusammengefasst), wenn den Abschlussadressaten dadurch relevantere Informationen zur Verfügung gestellt werden.

120. Zusätzlich zu den in Paragraph 118 (e)(iii)-(v) geforderten Informationen veröffentlicht ein Unternehmen Informationen über im Wert geminderte immaterielle Vermögenswerte gemäß IAS 36.

121. IAS 8 verlangt vom Unternehmen die Angabe der Art und des Betrags einer Änderung der Schätzung, die entweder eine wesentliche Auswirkung auf die Berichtsperiode hat oder von der angenommen wird, dass sie eine wesentliche Auswirkung auf nachfolgende Berichtsperioden haben wird. Derartige Angaben resultieren möglicherweise aus Änderungen in Bezug auf:

(a) die Einschätzung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes;

(b) die Abschreibungsmethode;

oder

(c) Restwerte.

122. ***Darüber hinaus hat ein Unternehmen anzugeben:***

(a) für einen immateriellen Vermögenswert, dessen Nutzungsdauer als unbegrenzt eingeschätzt wurde, den Buchwert dieses Vermögenswertes und die Gründe für die Einschätzung seiner unbegrenzten Nutzungsdauer. Im Rahmen der Begründung muss das Unternehmen den/die Faktor(en) beschreiben, der/die bei der Ermittlung der unbegrenzten Nutzungsdauer des Vermögenswertes eine wesentliche Rolle spielte(n);

(b) eine Beschreibung, den Buchwert und den verbleibenden Abschreibungszeitraum eines jeden einzelnen immateriellen Vermögenswertes,

▼M3

der für den Abschluss des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung ist;

(c) für immaterielle Vermögenswerte, die durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand erworben und zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt wurden (siehe Paragraph 44):

(i) den beizulegenden Zeitwert, der für diese Vermögenswerte zunächst angesetzt wurde;

(ii) ihren Buchwert;

und

(iii) ob sie in der Folgebewertung nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Neubewertungsmodell bewertet werden.

(d) das Bestehen und die Buchwerte immaterieller Vermögenswerte, mit denen ein beschränktes Eigentumsrecht verbunden ist, und die Buchwerte immaterieller Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten begeben sind.

(e) der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb immaterieller Vermögenswerte.

123. Wenn ein Unternehmen den/die Faktor(en) beschreibt, der/die bei der Ermittlung, dass die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes unbegrenzt ist, eine wesentliche Rolle spielte(n), berücksichtigt das Unternehmen die in Paragraph 90 aufgeführten Faktoren.

Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten nach dem Neubewertungsmodell

124. ***Werden immaterielle Vermögenswerte zu ihrem Neubewertungsbetrag angesetzt, sind folgende Angaben vom Unternehmen zu machen:***

(a) für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte:

(i) den Stichtag der Neubewertung;

(ii) den Buchwert der neu bewerteten immateriellen Vermögenswerte;

und

(iii) den Buchwert, der angesetzt worden wäre, wenn die neu bewertete Gruppe von immateriellen Vermögenswerten nach dem Anschaffungskostenmodell in Paragraph 74 bewertet worden wäre;

(b) den Betrag der sich auf immaterielle Vermögenswerte beziehenden Neubewertungsrücklage zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode unter Angabe der Änderungen während der Periode und jeglicher Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner;

und

(c) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der Vermögenswerte geführt haben.

125. Für Angabezwecke kann es erforderlich sein, die Gruppen neu bewerteter Vermögenswerte in größere Gruppen zusammenzufassen. Gruppen werden jedoch nicht zusammengefasst, wenn dies zu einer Kombination von Werten innerhalb einer Gruppe von immateriellen Vermögenswerten führen würde, die sowohl nach dem Anschaffungskostenmodell als auch nach dem Neubewertungsmodell bewertete Beträge enthält.

Forschungs- und Entwicklungsausgaben

126. ***Ein Unternehmen hat die Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung offen zu legen, die während der Berichtsperiode als Aufwand erfasst wurden.***

127. Forschungs- und Entwicklungsausgaben umfassen sämtliche Ausgaben, die Forschungs- oder Entwicklungsaktivitäten direkt zurechenbar sind (siehe die Paragraphen 66 und 67 als Orientierungshilfe für die Arten von Ausgaben, die im Rahmen der Angabevorschriften in Paragraph 126 einzubeziehen sind).

▼M3

Sonstige Informationen

128. Einem Unternehmen wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, die folgenden Informationen offen zu legen:

(a) eine Beschreibung jedes vollständig abgeschriebenen, aber noch genutzten immateriellen Vermögenswertes;

und

(b) eine kurze Beschreibung wesentlicher immaterieller Vermögenswerte, die vom Unternehmen beherrscht werden, jedoch nicht als Vermögenswerte angesetzt sind, da sie die Ansatzkriterien in diesem Standard nicht erfüllten oder weil sie vor Inkrafttreten der im Jahr 1998 herausgegebenen Fassung von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erworben oder geschaffen wurden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

129. ***Wenn sich ein Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 85 von IFRS 3* Unternehmenszusammenschlüsse *dazu entschieden hat, IFRS 3 irgendwann vor dem in den Paragraphen 78-84 von ISFR 3 dargelegtem Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden, so hat es auch diesen Standard von demselben Zeitpunkt an prospektiv anzuwenden. Das Unternehmen hat somit den zu dem Zeitpunkt angesetzten Buchwert der immateriellen Vermögenswerte nicht anzupassen. Zu diesem Zeitpunkt muss das Unternehmen jedoch diesen Standard zur Neueinschätzung der Nutzungsdauer seiner angesetzten immateriellen Vermögenswerte anwenden. Falls infolge dieser Neueinschätzung das Unternehmen seine Einschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes ändert, ist diese Änderung gemäß IAS 8* Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler *als eine Änderung einer Schätzung zu berücksichtigen.***

130. ***Andernfalls hat ein Unternehmen diesen Standard anzuwenden:***

(a) bei der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen mit Datum des Vertragsabschlusses am 31. März 2004 oder danach erworben wurden;

und

(b) prospektiv bei der Bilanzierung aller anderen immateriellen Vermögenswerten in der ersten Berichtsperiode eines am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres. Das Unternehmen hat somit den zu dem Zeitpunkt angesetzten Buchwert der immateriellen Vermögenswerte nicht anzupassen. Zu diesem Zeitpunkt muss das Unternehmen jedoch diesen Standard zur Neueinschätzung der Nutzungsdauer solcher immateriellen Vermögenswerte anwenden. Falls infolge dieser Neueinschätzung das Unternehmen seine Einschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes ändert, ist diese Änderung gemäß IAS 8 als eine Änderung einer Schätzung zu berücksichtigen.

Tausch von ähnlichen Vermögenswerten

131. Die Vorschrift in den Paragraphen 129 und 130(b), diesen Standard prospektiv anzuwenden, bedeutet, dass bei der Bewertung eines Tausches von Vermögenswerten vor Inkrafttreten dieses Standards auf der Grundlage des Buchwertes des hingegebenen Vermögenswertes das Unternehmen den Buchwert des erworbenen Vermögenswertes nicht berichtigt, um den beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt widerzuspiegeln.

Frühzeitige Anwendung

132. ***Unternehmen, auf die der Paragraph 130 anwendbar ist, wird empfohlen, diesen Standard vor dem in Paragraph 130 spezifizierten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anwendet, hat es gleichzeitig IFRS 3 und IAS 36* Wertminderung von Vermögenswerten *(überarbeitet 2004) anzuwenden.***

RÜCKNAHME VON IAS 38 (HERAUSGEGEBEN 1998)

133. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (herausgegeben 1998).

▼M2

INTERNATIONALER RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARD 39

Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-7
Definitionen	8-9
Eingebettete Derivate	10-13
Ansatz und Ausbuchung	14-42
Erstmaliger Ansatz	14
Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes	15-23
Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllen	24-28
Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllen	29
Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten	30-35
Alle Übertragungen	36-37
Marktüblicher Kauf und Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes	38
Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit	39-42
Bewertung	43-70
Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten	43-44
Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte	45-46
Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten	47
Überlegungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert	48-49
Umklassifizierungen	50-54
Gewinne und Verluste	55-57
Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten	58-62
Finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden	63-65
Finanzielle Vermögenswerte, die Anschaffungskosten bilanziert werden	66
Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte	67-70
Sicherungsmaßnahmen	71-102
Sicherungsinstrumente	72-77
Qualifizierende Instrumente	72-73
Bestimmung von Sicherungsinstrumenten	74-77
Grundgeschäfte	78-84
Qualifizierende Grundgeschäfte	78-80
Bestimmung finanzieller Posten als Grundgeschäfte	81
Bestimmung nicht finanzieller Posten als Grundgeschäfte	82
Bestimmung von Gruppen von Posten als Grundgeschäfte	83-84
Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen	85-101
Absicherung des beizulegenden Zeitwertes	89-94
Absicherung von Zahlungsströmen	95-101
Absicherungen einer Nettoinvestition	102
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	103-108

▼M2

Rücknahme anderer Verlautbarungen 109-110

Der vorliegende Standard ersetzt IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2000) und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung des vorliegenden Standards ist es, Grundsätze für den Ansatz und die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten und einigen Verträgen bezüglich eines Kaufs oder Verkaufs nicht finanzieller Posten aufzustellen. Anforderungen für die Darstellung und die Angabe von Informationen zu Finanzinstrumenten sind in IAS 32 *Finanzinstrumente:Angaben und Darstellung* dargelegt.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden, ausgenommen davon sind:***

   (a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, die gemäß IAS 27 **Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS,** ***IAS 28*** **Anteile an assoziierten Unternehmen** ***oder IAS 31*** **Anteile an Joint Ventures** ***bilanziert werden. Unternehmen haben diesen Standard jedoch auf einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture anzuwenden, der gemäß IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 nach dem vorliegenden Standard zu bilanzieren ist. Der vorliegende Standard ist ebenso auf Derivate auf einen Anteil an einer Tochtergesellschaft, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture anzuwenden, es sei denn, das Derivat erfüllt die Definition eines Eigenkapitalinstruments des Unternehmens gemäß IAS 32.***

   (b) Rechte und Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen, auf die IAS 17 **Leasingverhältnisse Anwendung** ***findet. Jedoch:***

      (i) Forderungen aus Leasingverhältnissen, die vom Leasinggeber angesetzt wurden, unterliegen den in dem vorliegenden Standard aufgeführten Vorschriften zur Ausbuchung und Wertminderung (siehe Paragraphen 15-37, 58, 59, 63-65 und Anhang A Paragraphen AG36-AG52 und AG84-AG93);

      (ii) Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasingverhältnissen, die vom Leasingnehmer angesetzt wurden, unterliegen den in dem vorliegenden Standard aufgeführten Vorschriften zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 39-42 und Anhang A Paragraphen AG57-AG63);

      und

      (iii) in Leasingverhältnisse eingebettete Derivate unterliegen den in dem vorliegenden Standard aufgeführten Vorschriften für eingebettete Derivate (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG27-AG33).

   (c) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, auf die IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer Anwendung findet.**

   (d) Rechte und Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen. Unternehmen haben diesen Standard jedoch auf Finanzinstrumente anzuwenden, die zwar der Form nach Versicherungsverträge (bzw. Rückversicherungsverträge) sind, wie in Paragraph 6 von IAS 32 beschrieben, aber hauptsächlich die Übertragung von Finanzrisiken beinhalten, die in Paragraph 52 des vorliegenden Standards beschrieben sind. Außerdem unterliegen in Versicherungsverträge eingebettete Derivate den in diesem Standard aufgeführten Vorschriften für eingebettete Derivate (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG27-AG33).

   (e) Finanzinstrumente, die von dem Unternehmen emittiert wurden, und die die Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 32 (einschließlich Optionen und Optionsscheine) erfüllen. Der Inhaber solcher Eigenkapitalinstrumente hat jedoch den vorliegenden Standard auf diese Instrumente anzuwenden, es sei denn, sie erfüllen die zuvor unter (a) aufgeführten Ausnahmen.

▼M2

(f) Finanzgarantien (einschließlich Akkreditive und andere Kreditausfallverträge), die eine bestimmte Zahlung vorsehen, um den Gläubiger für einen auftretenden Verlust zu entschädigen, weil ein bestimmter Schuldner seinen Zahlungsverpflichtungen gemäß den ursprünglichen oder geänderten Bedingungen eines Schuldinstruments nicht nachkommt (siehe Paragraph 3). Der Emittent einer solchen Finanzgarantie hat diese zunächst zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und sie nachfolgend zum höheren aus (i) dem gemäß IAS 37 **Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen erfassten Betrag** *und (ii) dem ursprünglich erfassten Betrag abzüglich, soweit zutreffend, der gemäß IAS 18 Erträge erfassten kumulierten Amortisation zu bewerten.* **Finanzgarantien unterliegen den in diesem Standard aufgeführten Bestimmungen zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 39-42 und Anhang A Paragraphen AG57-AG63).**

(g) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (siehe Paragraphen 65-67 von IAS 22 **Unternehmenszusammenschlüsse.** *Diese Ausnahme gilt nur für den Erwerber.*

(h) Verträge, die eine Zahlung bei Eintritt bestimmter klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vorsehen (siehe Anhang A Paragraph AG1). Andere Arten von Derivaten, die in solche Verträge eingebettet sind, unterliegen jedoch den in diesem Standard aufgeführten Vorschriften über eingebettete Derivate (wenn beispielsweise ein Zinsswap von einer klimatischen Variable, wie der Anzahl von Tagen, an denen geheizt wird, abhängt, ist das Zinsswap-Element ein eingebettetes Derivat, das in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt – siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG27-AG33).

(i) Kreditzusagen, außer wie in Paragraph 4 beschrieben, die nicht durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können. Eine Darlehenszusage gilt nicht als im Wege eines Nettoausgleichs erfüllt, bloß weil das Darlehen in Tranchen ausgezahlt wird (beispielsweise ein Hypothekenkredit, der gemäß dem Baufortschritt in Tranchen ausgezahlt wird). Verpflichtet sich ein Unternehmen, einen Kredit zu einem geringerem als dem Marktsatz zur Verfügung zur stellen, so hat es diese Zusage zunächst zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und nachfolgend zum höheren aus (i) dem gemäß IAS 37 erfassten Betrag und (ii) dem ursprünglich erfassten Betrag abzüglich, soweit zutreffend, der gemäß IAS 18 erfassten kumulierten Amortisationen zu bewerten. Kreditzusagen unterliegen den in diesem Standard aufgeführten Vorschriften zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 15-42 und Anhang A Paragraphen AG36-AG63).

3. *Der vorliegende Standard findet Anwendung auf Finanzgarantien, sofern diese eine Zahlung für den Fall vorsehen, dass es zu einer Änderung eines bestimmten Zinssatzes, Preises eines Finanzinstrumentes, Rohstoffpreises, Bonitätsratings, Wechselkurses, Kurs- oder Zinsindexes oder anderer Variablen (auch als „Basis“ bezeichnet) kommt. Eine Finanzgarantie, die beispielsweise eine Zahlung für den Fall vorsieht, dass das Bonitätsrating eines Schuldners unter ein bestimmtes Niveau fällt, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards.*

4. *Der vorliegende Standard findet Anwendung auf Kreditzusagen, die das Unternehmen als finanzielle Verbindlichkeiten einstuft, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Ein Unternehmen, das in der Vergangenheit die Vermögenswerte aus seinen Kreditzusagen für gewöhnlich kurz nach der Ausreichung verkauft hat, hat diesen Standard auf all seine Kreditzusagen derselben Klasse anzuwenden.*

5. *Dieser Standard ist auf Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens anzuwenden, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können, oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten, als handelte es sich bei den Verträgen um Finanzinstrumente, mit Ausnahme von den Verträgen, die zum Zweck des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens abgeschlossen wurden und in diesem Sinne weiter behalten werden.*

▼M2

6. Es bestehen verschiedene Möglichkeiten, wie ein Vertrag über den Kauf oder Verkauf von einem nicht finanziellen Posten durch einen Ausgleich in bar oder in anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten abgewickelt werden kann. Dazu zählt:

   (a) den Vertrag durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten abzuwickeln, sofern die Vertragsbedingungen dies jedem Kontrahenten gestatten;

   (b) wenn die Möglichkeit zu einem Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten nicht explizit in den Vertragsbedingungen vorgesehen ist, das Unternehmen jedoch ähnliche Verträge für gewöhnlich durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten erfüllt (sei es durch den Abschluss gegenläufiger Verträge mit der Vertragspartei oder durch den Verkauf des Vertrags vor dessen Ausübung oder Verfall);

   (c) wenn das Unternehmen bei ähnlichen Verträgen den Vertragsgegenstand für gewöhnlich annimmt und ihn kurz nach der Anlieferung wieder veräußert, um Gewinne aus kurzfristigen Preisschwankungen oder Händlermargen zu erzielen;

   und

   (d) wenn der nicht finanzielle Posten, der Gegenstand des Vertrags ist, jederzeit in Zahlungsmittel umzuwandeln ist.

   Ein Vertrag, auf den (b) oder (c) zutrifft, gilt nicht als zum Zwecke des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß des erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmen abgeschlossen und fällt demzufolge in den Anwendungsbereich dieses Standards. Andere Verträge, auf die Paragraph 5 zutrifft, werden beurteilt um zu bestimmen, ob sie zum Zwecke des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß des erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen wurden und dazu weiterhin gehalten werden und ob sie demzufolge in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen.

7. Eine geschriebene Option auf den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, der durch Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten gemäß Paragraph 6 (a) oder (d) erfüllt werden kann, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards. Solch ein Vertrag kann nicht zum Zweck des Empfangs oder Verkaufs eines nicht finanziellen Postens gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen werden.

DEFINITIONEN

8. Die in IAS 32 definierten Begriffe werden in diesem Standard mit der in Paragraph 11 von IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet. IAS 32 definiert die folgenden Begriffe:

   — Finanzinstrument

   — finanzieller Vermögenswert

   — finanzielle Verbindlichkeit

   — Eigenkapitalinstrument

   und gibt Hinweise zur Anwendung dieser Definitionen.

9. ***Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:***

   Definition eines Derivats

   Ein Derivat ist ein Finanzinstrument oder ein anderer Vertrag, der in den Anwendungsbereich des vorliegenden Standards (siehe Paragraphen 2-7) fällt und alle der drei nachstehenden Merkmale aufweist:

   (a) sein Wert verändert sich infolge einer Änderung eines bestimmten Zinssatzes, Preises eines Finanzinstruments, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer ähnlichen Variablen (auch „Basis“ genannt);

   (b) es erfordert keine Anschaffungsauszahlung oder eine, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist;

▼M2

und

(c) es wird zu einem späteren Zeitpunkt beglichen.

Definitionen der vier Kategorien von Finanzinstrumenten

Ein erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteter finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit ist ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt.

(a) Es ist als zu Handelszwecken gehalten eingestuft. Ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit wird als zu Handelszwecken gehalten eingestuft, wenn er/sie:

(i) hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen wurde, das Finanzinstrument kurzfristig zu verkaufen oder zurückzukaufen;

(ii) Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam gemanagter Finanzinstrumenten ist, für das in der jüngeren Vergangenheit Hinweise auf kurzfristige Gewinnmitnahmen bestehen;

oder

(iii) ein Derivat ist (mit Ausnahme von Derivaten, die als Sicherheitsinstrument designiert wurden und als solche effektiv sind).

(b) […]. Jeder finanzielle Vermögenswert […] im Geltungsbereich dieses Standards kann beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende/r finanzieller Vermögenswert […] designiert werden, mit Ausnahme von Anlagen in Eigenkapitalinstrumenten, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Marktpreis existiert und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann (siehe Paragraph 46(c) und Anhang A Paragraphen AG80 und AG81).

Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen sowie einer festen Laufzeit, die das Unternehmen bis zur Endfälligkeit halten will und kann (siehe Anhang A Paragraphen AG16-AG25), mit Ausnahme von:

(a) denjenigen, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten designiert;

(b) denjenigen, die das Unternehmen als zur Veräußerung verfügbar bestimmt;

und

(c) denjenigen, die die Definition von Krediten und Forderungen erfüllen.

Ein Unternehmen darf keine finanziellen Vermögenswerte als bis zur Endfälligkeit zu halten einstufen, wenn es im laufenden oder während der vorangegangenen zwei Geschäftsjahre mehr als einen unwesentlichen Teil der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen vor Endfälligkeit verkauft oder umgegliedert hat (, unwesentlicher Teil' bezieht sich hierbei auf den Gesamtbetrag der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen), mit Ausnahme von Verkäufen oder Umgliederungen, die:

(i) so nahe am Endfälligkeits- oder Ausübungstermin des finanziellen Vermögenswertes liegen (z.B. weniger als drei Monate vor Ablauf), dass Veränderungen des Marktzinses keine wesentlichen Auswirkungen auf den beizulegenden Zeitwert des finanziellen Vermögenswertes haben würden;

(ii) stattfinden, nachdem das Unternehmen nahezu den gesamten ursprünglichen Kapitalbetrag des finanziellen Vermögenswertes durch planmäßige oder vorzeitige Zahlungen eingezogen hat;

oder

(iii) einem isolierten Sachverhalt zuzurechnen sind, der sich der Kontrolle des Unternehmens entzieht, von einmaliger Natur ist und von diesem praktisch nicht vorhergesehen werden konnte.

▼M2

Kredite und Forderungen sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen, die nicht in einem aktiven Markt notiert sind, mit Ausnahme von:

(a) denjenigen, die das Unternehmen sofort oder kurzfristig zu verkaufen beabsichtigt und die dann als zu Handelszwecken gehalten einzustufen sind, und denjenigen, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten designiert;

(b) denjenigen, die das Unternehmen nach erstmaligem Ansatz als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert;

oder

(c) denjenigen, für die der Inhaber seine ursprüngliche Investition infolge anderer Gründe als einer Bonitätsverschlechterung nicht mehr nahezu vollständig wiedererlangen könnte und die dann als zur Veräußerung verfügbar einzustufen sind.

Ein erworbener Anteil an einem Pool von Vermögenswerten, die weder Kredite noch Forderungen darstellen (beispielsweise ein Anteil an einem offenen Investmentfonds oder einem ähnlichen Fonds), zählt nicht als Kredit oder Forderung.

Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte sind jene nicht derivativen finanziellen Vermögenswerte, die als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert sind und nicht als (a) Kredite und Forderungen, (b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Investitionen oder (c) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, eingestuft sind.

Definitionen in Bezug auf Ansatz und Bewertung

Als fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit wird der Betrag bezeichnet, mit dem ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit beim erstmaligen Ansatz bewertet wurde, abzüglich Tilgungen, zuzüglich oder abzüglich der kumulierten Amortisation einer etwaigen Differenz zwischen dem ursprünglichen Betrag und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag unter Anwendung der Effektivzinsmethode sowie abzüglich etwaiger Minderung (entweder direkt oder mithilfe eines Wertberichtigungskontos) für Wertminderungen oder Uneinbringlichkeit.

Die Effektivzinsmethode ist eine Methode zur Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten) und der Allokation von Zinserträgen und Zinsaufwendungen auf die jeweiligen Perioden. Der Effektivzinssatz ist derjenige Kalkulationszinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein- und Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments oder eine kürzere Periode, sofern zutreffend, exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden. Bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes hat ein Unternehmen zur Schätzung der Cashflows alle vertraglichen Bedingungen des Finanzinstruments zu berücksichtigen (z.B. Vorauszahlungen, Kauf- und andere Optionen), nicht jedoch künftigen Kreditausfälle. In diese Berechnung fließen alle unter den Vertragspartnern gezahlten oder erhaltenen Gebühren und sonstige Entgelte ein, die ein integraler Teil des Effektivzinssatzes (siehe IAS 18), der Transaktionskosten und aller anderen Agien und Disagien sind. Es wird davon ausgegangen, dass die Cashflows und die erwartete Laufzeit einer Gruppe ähnlicher Finanzinstrumente verlässlich geschätzt werden kann. In den seltenen Fällen, in denen es jedoch nicht möglich ist, die Cashflows oder die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments (oder einer Gruppe von Finanzinstrumenten) verlässlich zu bestimmen, hat das Unternehmen die vertraglichen Cashflows über die gesamte vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) zugrunde zu legen.

Unter Ausbuchung versteht man die Entfernung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit aus der Bilanz eines Unternehmens.

▼M2

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

Unter einem marktüblichen Kauf oder Verkauf versteht man einen Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes im Rahmen eines Vertrags, dessen Bedingungen die Lieferung des Vermögenswertes innerhalb eines Zeitraums vorsehen, der üblicherweise durch Vorschriften oder Konventionen des jeweiligen Marktes festgelegt wird.

Transaktionskosten sind zusätzlich anfallende Kosten, die dem Erwerb, der Emission oder der Veräußerung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit unmittelbar zurechenbar sind (siehe Anhang A Paragraph AG13). Zusätzlich anfallende Kosten sind solche, die nicht entstanden wären, wenn das Unternehmen das Finanzinstrument nicht erworben, emittiert oder veräußert hätte.

Definitionen zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

Eine feste Verpflichtung ist eine rechtlich bindende Vereinbarung zum Austausch einer bestimmten Menge an Ressourcen zu einem festgesetzten Preis und einem festgesetzten Zeitpunkt oder Zeitpunkten.

Eine erwartete Transaktion ist eine noch nicht kontrahierte, aber voraussichtlich eintretende künftige Transaktion.

Ein Sicherungsinstrument ist ein designierter derivativer oder (im Falle einer Absicherung von Währungsrisiken) nicht derivativer finanzieller Vermögenswert bzw. eine nicht derivative finanzielle Verbindlichkeit, von deren beizulegendem Zeitwert oder Cashflows erwartet wird, dass sie Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows eines designierten Grundgeschäfts kompensieren (in den Paragraphen 72-77 und Anhang A Paragraphen AG94-AG97 wird die Definition eines Sicherungsinstruments weiter ausgeführt).

Ein Grundgeschäft ist ein Vermögenswert, eine Verbindlichkeit, eine feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, durch das (a) das Unternehmen dem Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts oder der künftigen Cashflows ausgesetzt ist und das (b) als gesichert designiert wird (in den Paragraphen 78-84 und Anhang A Paragraphen AG98-AG101 wird die Definition des Grundgeschäfts weiter ausgeführt).

Die Wirksamkeit einer Sicherung bezeichnet den Grad, mit dem die einem gesicherten Risiko zurechenbaren Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Grundgeschäfts durch Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Sicherungsinstruments kompensiert werden (siehe Anhang A Paragraphen AG105-AG113).

EINGEBETTETE DERIVATE

10. Ein eingebettetes Derivat ist Bestandteil eines strukturierten (zusammengesetzten) Finanzinstruments, das auch einen nicht derivativen Basisvertrag enthält, mit dem Ergebnis, dass ein Teil der Cashflows des zusammengesetzten Finanzinstruments ähnlichen Schwankungen ausgesetzt ist wie ein freistehendes Derivat. Ein eingebettetes Derivat verändert einen Teil oder alle Cashflows aus einem Kontrakt in Abhängigkeit von einem bestimmten Zinssatz, Preis eines Finanzinstruments, Rohstoffpreis, Wechselkurs, Preis- oder Kursindex, Bonitätsrating oder -index oder einer anderen Variablen. Ein Derivat, das mit einem Finanzinstrument verbunden ist, jedoch unabhängig von diesem Instrument vertraglich übertragbar ist oder mit einer von diesem Instrument abweichenden Vertragspartei abgeschlossen wurde, ist kein eingebettetes derivatives Finanzinstrument, sondern ein eigenständiges Finanzinstrument.

11. ***Ein eingebettetes Derivat ist von dem Basisvertrag zu trennen und nach Maßgabe des vorliegenden Standards dann und nur dann als Derivat zu bilanzieren, wenn:***

    (a) die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken des eingebetteten Derivats nicht eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des

(*) Die Paragraphen 48, 49 und AG69-AG82 aus Anhang A enthalten Anforderungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit.

▼M2

Basisvertrags verbunden sind (siehe Anhang A Paragraphen AG30 und AG33);

(b) ein eigenständiges Instrument mit den gleichen Bedingungen wie das eingebettete Derivat die Definition eines Derivats erfüllen würde;

und

(c) das strukturierte (zusammengesetzte) Finanzinstrument nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, dessen Änderungen erfolgswirksam erfasst werden (d.h. ein Derivat, das in einem erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert oder einer finanziellen Verbindlichkeit eingebettet ist, ist nicht zu trennen).

Wird ein eingebettetes Derivat getrennt, so ist der Basisvertrag gemäß vorliegendem Standard zu bilanzieren, wenn es sich um ein Finanzinstrument handelt, und entsprechend den Bestimmungen anderer Standards, wenn es sich nicht um ein Finanzinstrument handelt. Der vorliegende Standard regelt nicht, ob ein eingebettetes Derivat im Abschluss gesondert auszuweisen ist.

12. ***Wenn ein Unternehmen nach Maßgabe des vorliegenden Standards verpflichtet ist, ein eingebettetes Derivat getrennt von seinem Basisvertrag zu erfassen, aber eine gesonderte Bewertung des eingebetteten Derivats weder bei Erwerb noch an den folgenden Abschlussstichtagen möglich ist, dann ist der gesamte zusammengesetzte Vertrag wie ein zu Handelszwecken gehaltener finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zu behandeln.***

13. Wenn es einem Unternehmen nicht möglich ist, den beizulegenden Zeitwert eines eingebetteten Derivats auf Grundlage seiner Ausstattungsmerkmale verlässlich zu bestimmen (weil das eingebettete Derivat beispielsweise auf einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument basiert), dann entspricht der beizulegende Zeitwert des eingebetteten Derivats der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des strukturierten Finanzinstruments und dem beizulegenden Zeitwert des Basisvertrags, wenn diese gemäß dem vorliegenden Standard bestimmt werden können. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des eingebetteten Derivats nach dieser Methode nicht bestimmen kann, findet Paragraph 12 Anwendung, und das zusammengesetzte Finanzinstrument wird als zu Handelszwecken gehalten behandelt.

ANSATZ UND AUSBUCHUNG

Erstmaliger Ansatz

14. ***Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit dann und nur dann in seiner Bilanz anzusetzen, wenn das Unternehmen Vertragspartei der Regelungen des Finanzinstruments wird. (Zum marktüblichen Erwerb eines finanziellen Vermögenswertes siehe Paragraph 38.)***

Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes

15. Bei Konzernabschlüssen werden die Paragraphen 16-23 und Anhang A Paragraphen AG34-AG52 auf Konzernebene angewendet. Folglich konsolidiert ein Unternehmen zuerst alle Tochterunternehmen gemäß IAS 27 und SIC-12 *Konsolidierung – Zweckgesellschaften* und wendet dann die Paragraphen 16-23 und Anhang A Paragraphen AG34-AG52 auf die daraus resultierende Unternehmensgruppe an.

16. ***Vor der Beurteilung, ob und in welcher Höhe eine Ausbuchung gemäß den Paragraphen 17-23 zulässig ist, bestimmt ein Unternehmen, ob diese Paragraphen auf einen Teil des finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) oder auf einen finanziellen Vermögenswert (oder eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) in seiner Gesamtheit anzuwenden ist, und zwar wie folgt.***

(a) Die Paragraphen 17-23 sind dann und nur dann auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) anzuwenden, wenn der Teil, der für eine Ausbuchung in Erwägung gezogen wird, eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt.

(i) Der Teil enthält nur speziell abgegrenzte Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Wenn ein Unternehmen beispielsweise einen Zinsstrip eingeht, wobei die Vertragspartei

▼M2

das Recht auf die Zinszahlungen, jedoch nicht auf die Tilgungen aus dem Schuldinstrument erhält, sind die Paragraphen 17-23 auf die Zinszahlungen anzuwenden.

(ii) Der Teil umfasst lediglich einen exakt proportionalen (pro rata) Teil an den Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Wenn ein Unternehmen beispielsweise eine Vereinbarung eingeht, bei der die Vertragspartei die Rechte auf 90 Prozent aller Cashflows eines Schuldinstruments erhält, sind die Paragraphen 17-23 auf 90 Prozent dieser Cashflows anzuwenden. Gibt es mehr als eine Vertragspartei, wird nicht von jeder Vertragspartei verlangt, einen entsprechenden Anteil an den Cashflows zu haben, vorausgesetzt dass das übertragende Unternehmen einen exakt proportionalen Teil hat.

(iii) Der Teil umfasst lediglich einen exakt proportionalen (pro rata) Teil an speziell abgegrenzten Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Wenn ein Unternehmen beispielsweise eine Vereinbarung eingeht, bei der die Vertragspartei die Rechte auf 90 Prozent der Zinszahlungen eines Schuldinstruments erhält, sind die Paragraphen 17-23 auf 90 Prozent dieser Zinszahlungen anzuwenden. Gibt es mehr als eine Vertragspartei, wird nicht von jeder Vertragspartei verlangt, einen proportionalen Teil an den speziell abgegrenzten Cashflows zu haben, vorausgesetzt dass das übertragende Unternehmen einen exakt proportionalen Teil hat.

(b) In allen anderen Fällen sind die Paragraphen 17-23 auf den finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit (oder auf die Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit) anzuwenden. Wenn ein Unternehmen beispielsweise (i) die Rechte an den ersten oder letzten 90 Prozent der Zahlungseingänge aus einem finanziellen Vermögenswert (oder einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte), oder (ii) die Rechte an 90 Prozent der Cashflows aus einer Gruppe von Forderungen überträgt, dazu jedoch eine Garantie abgibt, dem Käufer jegliche Zahlungsausfälle bis in Höhe von 8 Prozent des Kapitalbetrags der Forderungen zu erstatten, sind die Paragraphen 17-23 auf den finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit (oder die Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit) anzuwenden.

In den Paragraphen 17-26 bezieht sich der Begriff, „finanzieller Vermögenswert“ entweder auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) wie oben in (a) beschrieben oder anderenfalls auf einen finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit (oder eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit).

17. *Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert dann und nur dann auszubuchen, wenn:*

(a) die vertraglichen Rechte auf Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert auslaufen;

oder

(b) es den finanziellen Vermögenswert, wie in den Paragraphen 18 und 19 dargestellt, überträgt und die Übertragung die Kriterien einer Ausbuchung gemäß Paragraph 20 erfüllt.

(Zum marktüblichen Verkauf von finanziellen Vermögenswerten siehe Paragraph 38.)

18. *Ein Unternehmen überträgt dann und nur dann einen finanziellen Vermögenswert, wenn es entweder:*

(a) die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus dem finanziellen Vermögenswert überträgt;

oder

(b) die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zurückbehält, jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger im Rahmen einer Vereinbarung, die die Bedingungen in Paragraph 19 erfüllt, übernimmt.

▼M2

19. ***Behält ein Unternehmen die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert (dem „ursprünglichen Vermögenswert“) zurück, übernimmt jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung dieser Cashflows an ein oder mehrere Unternehmen (die „eventuellen Empfänger“), hat das Unternehmen die Transaktion dann und nur dann als eine Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes zu behandeln, wenn alle drei nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind.***

    (a) Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, den eventuellen Empfängern Zahlungen zu leisten, sofern es nicht entsprechende Beträge von dem ursprünglichen Vermögenswert vereinnahmt. Von dem Unternehmen geleistete kurzfristige Vorauszahlungen, die das Recht auf volle Rückerstattung des geliehenen Betrags zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen zum Marktzinssatz beinhalten, verletzen diese Bedingung nicht.

    (b) Gemäß den Bedingungen des Übertragungsvertrags ist es dem Unternehmen untersagt, den ursprünglichen Vermögenswert zu verkaufen oder zu verpfänden, es sei denn als Sicherheit gegenüber den eventuellen Empfängern, um die Verpflichtung, Ihnen die Cashflows zu zahlen, zu erfüllen.

    (c) Das Unternehmen ist verpflichtet, alle Cashflows, die es für die eventuellen Empfänger einnimmt, ohne wesentliche Verzögerung weiterzuleiten. Ein Unternehmen ist außerdem nicht befugt, solche Cashflows innerhalb der kurzen Erfüllungsperiode vom Inkassotag bis zum geforderten Überweisungstermin an die eventuellen Empfänger zu reinvestieren, außer in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (wie in IAS 7 Kapitalflussrechnungen definiert), wobei die Zinsen aus solchen Finanzinvestitionen an die eventuellen Empfänger weiterzuleiten sind.

20. ***Überträgt ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert (siehe Paragraph 18), hat es das Ausmaß festzustellen, in dem es die Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, zurückbehält. In diesem Fall gilt folgendes:***

    (a) Wenn das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, überträgt, hat es den finanziellen Vermögenswert auszubuchen und jegliche bei dieser Übertragung entstandenen oder behaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten anzusetzen.

    (b) Wenn das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, behält, hat es den finanziellen Vermögenswert weiterhin zu erfassen.

    (c) Wenn das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, weder überträgt noch behält, hat es zu bestimmen, ob es die Verfügungsmacht des finanziellen Vermögenswertes behalten hat. In diesem Fall gilt folgendes:

        (i) Wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht nicht behalten hat, ist der finanzielle Vermögenswert auszubuchen und sind jegliche bei dieser Übertragung entstandenen oder behaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten anzusetzen.

        (ii) Wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht behalten hat, ist der finanzielle Vermögenswert in dem Umfang seines anhaltenden Engagements weiter zu erfassen (siehe Paragraph 30).

21. Die Übertragung von Risiken und Chancen (siehe Paragraph 20) wird durch einen Vergleich der Risikopositionen des Unternehmens im Hinblick auf Veränderungen in der Höhe und dem Eintrittszeitpunkt der Netto-Cashflows des übertragenen Vermögenswertes vor und nach der Übertragung festgestellt. Ein Unternehmen hat im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum eines finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, behalten, wenn sich seine Risikoposition im Hinblick auf Schwankungen des Barwertes der künftigen Netto-Cashflows durch die Übertragung nicht wesentlich geändert hat (weil z.B. das Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß einer Vereinbarung über dessen Rückkauf zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung veräußert hat). Ein Unternehmen hat im Wesentlichen alle Risiken und Chancen am Eigentum eines finanziellen Vermögenswertes übertragen, wenn seine Risikoposition im Hinblick auf

▼M2

solche Schwankungen nicht mehr signifikant ist im Vergleich zu der gesamten Schwankungsbreite des Barwertes der mit dem finanziellen Vermögenswert verbundenen künftigen Netto-Cashflows (weil z.B. das Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert lediglich mit der Option verkauft hat, ihn zum beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt des Rückkaufs zurückzukaufen, oder weil es einen exakt proportionalen Teil der Cashflows eines größeren finanziellen Vermögenswertes im Rahmen einer Vereinbarung, wie einer Kredit-Unterbeteiligung, die die Bedingungen in Paragraph 19 erfüllt, übertragen hat.

22. Oft ist es offensichtlich, ob ein Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen am Eigentum übertragen oder behalten hat, und es bedarf keiner weiteren Berechnungen. In anderen Fällen wird es notwendig sein, die Risikoposition des Unternehmens im Hinblick auf Schwankungen des Barwertes der künftigen Netto-Cashflows vor und nach der Übertragung zu berechnen und zu vergleichen. Zur Berechnung und zum Vergleich wird ein angemessener aktueller Marktzins als Abzinsungssatz benutzt. Jede für möglich gehaltene Schwankung der Netto-Cashflows wird berücksichtigt, wobei den Ergebnissen mit einer größeren Eintrittswahrscheinlichkeit mehr Gewicht beigemessen wird.

23. Ob das Unternehmen die Verfügungsmacht des übertragenen Vermögenswertes behalten hat (siehe Paragraph 20(c), hängt von der Fähigkeit des Empfängers ab, den Vermögenswert zu verkaufen. Wenn der Empfänger den Vermögenswert faktisch in seiner Gesamtheit an eine nicht verbundene dritte Partei verkaufen kann und diese Fähigkeit einseitig ausüben kann, ohne zusätzliche Einschränkungen der Übertragung aufzuerlegen, hat das Unternehmen die Verfügungsmacht nicht behalten. In allen anderen Fällen hat das Unternehmen die Verfügungsmacht behalten.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllen

(siehe Paragraph 20(a) und (c)(i))

24. ***Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert im Rahmen einer Übertragung, die die Bedingungen für eine vollständige Ausbuchung erfüllt, überträgt und sich das Recht behält, diesen finanziellen Vermögenswert gegen eine Gebühr zu verwalten, hat es für diesen Verwaltungs-/Abwicklungsvertrag entweder einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit aus dem Bedienungsrecht zu erfassen. Wenn die zu erhaltenen Gebühren voraussichtlich keine angemessene Vergütung für die Verwaltung bzw. Abwicklung durch das Unternehmen darstellen, ist eine Verbindlichkeit für die Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die zu erhaltenden Gebühren für die Verwaltung bzw. Abwicklung die angemessene Kompensierung voraussichtlich übersteigen, ist ein Vermögenswert aus dem Verwaltungsrecht zu einem Betrag erfassen, der auf der Grundlage einer Verteilung des Buchwertes des größeren finanziellen Vermögenswertes gemäß Paragraph 27 bestimmt wird.***

25. ***Wird infolge einer Übertragung ein finanzieller Vermögenswert vollständig ausgebucht, führt die Übertragung jedoch dazu, dass das Unternehmen einen neuen finanziellen Vermögenswert erhält bzw. eine neue finanzielle Verbindlichkeit oder eine Verbindlichkeit aus der Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung übernimmt, hat das Unternehmen den neuen finanziellen Vermögenswert, die neue finanzielle Verbindlichkeit oder die Verbindlichkeit aus der Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen.***

26. ***Bei der vollständigen Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes ist die Differenz zwischen:***

    (a) dem Buchwert

    und

    (b) der Summe aus (i) der erhaltenen Gegenleistung (einschließlich jedes neu erhaltenen Vermögenswertes abzüglich jeder neu übernommenen Verbindlichkeit) und (ii) aller kumulierten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

    ergebniswirksam zu erfassen.

27. ***Ist der übertragene Vermögenswert Teil eines größeren Vermögenswertes (wenn ein Unternehmen z.B. Zinszahlungen, die Teil eines Schuldinstruments sind, überträgt, siehe Paragraph 16(a)) und der übertragene Teil die Bedingungen für eine vollständige Ausbuchung erfüllt, ist der frühere Buchwert des größeren finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil, der ausgebucht wird, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Übertragungstag aufzuteilen. Zu diesem Zweck ist ein einbehaltener***

▼M2

Vermögenswert aus dem Verwaltungsrecht als ein Teil, der weiter erfasst wird, zu behandeln. Die Differenz zwischen:

(a) dem Buchwert, der dem ausgebuchten Teil zugeordnet wurde,

und

(b) der Summe aus (i) der für den ausgebuchten Teil erhaltenen Gegenleistung (einschließlich jedes neu erhaltenen Vermögenswertes abzüglich jeder neu übernommenen Verbindlichkeit) und (ii) aller kumulierten ihm zugeordneten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ist ergebniswirksam zu erfassen. Ein kumulierter Gewinn oder Verlust, der im Eigenkapital erfasst wurde, wird zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der ausgebucht wurde, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile aufgeteilt.

28. Wenn ein Unternehmen den früheren Buchwert des größeren finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der ausgebucht wurde, aufteilt, muss der beizulegende Zeitwert des Teils, der weiter erfasst wird, bestimmt werden. Hat das Unternehmen in der Vergangenheit ähnliche Teile verkauft wie denjenigen, der weiter erfasst wird, oder gibt es andere Markttransaktionen für solche Teile, liefern die jüngsten Preise gegenwärtiger Transaktionen die beste Schätzung für seinen beizulegenden Zeitwert. Gibt es keine Preisnotierungen oder aktuelle Markttransaktionen zur Belegung des beizulegenden Zeitwertes des Teils, der weiter erfasst wird, besteht die beste Schätzung des beizulegenden Zeitwertes in der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des größeren finanziellen Vermögenswertes als Ganzes und der vom Empfänger erhaltenen Gegenleistung für den ausgebuchten Teil.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllen

(siehe Paragraph 20(b))

29. ***Führt eine Übertragung nicht zu einer Ausbuchung, da das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen an dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes behalten hat, hat das Unternehmen den übertragenen Vermögenswert in seiner Gesamtheit weiter zu erfassen und eine finanzielle Verbindlichkeit für die erhaltene Gegenleistung zu erfassen. In den nachfolgenden Berichtsperioden hat das Unternehmen alle Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert und alle Aufwendungen für die finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen.***

Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten

(siehe Paragraph 20(c)(ii))

30. ***Wenn ein Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen am Eigentum eines übertragenen Vermögenswertes weder überträgt noch behält und die Verfügungsmacht an dem übertragenen Vermögenswert behält, hat das Unternehmen den übertragenen Vermögenswert weiter in dem Umfang seines anhaltenden Engagements zu erfassen. Der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens an dem übertragenen Vermögenswert entspricht dem Umfang, in dem es Wertänderungen des übertragenen Vermögenswertes ausgesetzt ist. Einige Beispiele:***

(a) Wenn das anhaltende Engagement eines Unternehmens der Form nach den übertragenen Vermögenswert garantiert, ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens der niedrigere aus (i) dem Betrag des Vermögenswertes und (ii) dem Höchstbetrag der erhaltenen Gegenleistung, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste („der garantierte Betrag“).

(b) Wenn das anhaltende Engagement des Unternehmens der Form nach eine geschriebene oder eine erworbene Option (oder beides) auf den übertragenen Vermögenswert ist, so ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens der Betrag des übertragenen Vermögenswertes, den das Unternehmen zurückkaufen kann. Im Fall einer geschriebenen Verkaufsoption auf einen Vermögenswert, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens allerdings auf den niedrigeren Betrag aus beizulegendem Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes und Ausübungspreis der Option begrenzt (siehe Paragraph AG48).

(c) Wenn das anhaltende Engagement des Unternehmens der Form nach eine Option ist, die durch Barausgleich oder vergleichbare Art auf

▼M2

den übertragenen Vermögenswert erfüllt wird, wird der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens in derselben Art und Weise wie derjenige aus Optionen ermittelt, die nicht durch Barausgleich erfüllt werden, wie oben unter (b) beschrieben.

31. *Wenn ein Unternehmen weiterhin einen Vermögenswert im Umfang seines anhaltenden Engagements erfasst, hat das Unternehmen auch eine damit verbundene Verbindlichkeit zu erfassen. Ungeachtet der anderen Bewertungsvorschriften dieses Standards werden der übertragene Vermögenswert und die damit verbundene Verbindlichkeit in einer Weise bewertet, die die Rechte und Verpflichtungen widerspiegelt, die das Unternehmen behalten hat. Die verbundene Verbindlichkeit wird so bewertet, dass der Nettobuchwert aus übertragenem Vermögenswert und verbundener Verbindlichkeit:*

(a) den fortgeführten Anschaffungskosten der von dem Unternehmen behaltenen Rechte und Verpflichtungen entspricht, falls der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird;

oder

(b) gleich dem beizulegenden Zeitwert der von dem Unternehmen behaltenen Rechte und Verpflichtungen ist, wenn diese eigenständig bewertet würden, falls der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird.

32. *Das Unternehmen hat weiterhin alle Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert in dem Umfang seines anhaltenden Engagements zu erfassen sowie alle Aufwendungen für damit verbundene Verbindlichkeiten.*

33. *Bei der Folgebewertung werden aufgetretene Änderungen im beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes und der damit verbundenen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 55 gleichartig erfasst und nicht miteinander saldiert.*

34. *Bezieht sich das anhaltende Engagement des Unternehmens nur auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (wenn z.B. ein Unternehmen sich eine Option behält, einen Teil des übertragenen Vermögenswertes zurückzukaufen, oder einen Residualanspruch behält, der nicht zu einer Einbehaltung im Wesentlichen aller mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen führt und das Unternehmen die Verfügungsmacht behält), hat das Unternehmen den früheren Buchwert des finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der von ihm gemäß des anhaltenden Engagements weiter erfasst wird, und dem Teil, den es nicht länger erfasst, auf Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Übertragungstag, aufzuteilen. Diesbezüglich sind die Bestimmungen aus Paragraph 28 anzuwenden. Die Differenz zwischen:*

(a) dem Buchwert, der dem nicht länger erfassten Teil zugeordnet wurde;

und

(b) der Summe aus (i) der für den nicht länger erfassten Teil erhaltenen Gegenleistung und (ii) allen ihm zugeordneten kumulierten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ist ergebniswirksam zu erfassen. Ein kumulierter Gewinn oder Verlust, der im Eigenkapital erfasst wurde, wird zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der nicht länger erfasst wird, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile aufgeteilt.

35. ►M9 *Wird der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, kann das in diesem Standard niedergelegte Wahlrecht, eine finanzielle Verbindlichkeit erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, nicht auf die verbundene Verbindlichkeit angewendet werden.* ◄

Alle Übertragungen

36. *Wird ein übertragener Vermögenswert weiterhin erfasst, dürfen der Vermögenswert und die verbundene Verbindlichkeit nicht saldiert werden. Ebenso darf ein Unternehmen Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert nicht mit Aufwendungen saldieren, die für die verbundene Verbindlichkeit angefallen sind (siehe IAS 32 Paragraph 42).*

▼M2

37. ***Bietet der Übertragende dem Empfänger nicht-zahlungswirksame Sicherheiten (wie Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente), hängt die Bilanzierung der Sicherheit durch den Übertragenden und den Empfänger davon ab, ob der Empfänger das Recht hat, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, und davon, ob der Übertragende ausgefallen ist. Der Übertragende und der Empfänger haben die Sicherheit folgendermaßen zu bilanzieren:***

(a) Hat der Empfänger das vertrags- oder gewohnheitsmäßige Recht, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, dann hat der Übertragende diesen Vermögenswert in seiner Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten neu zu klassifizieren (z.B. als verliehenen Vermögenswert, verpfändetes Eigenkapitalinstrument oder Rückkaufforderung).

(b) Verkauft der Empfänger die ihm dienende Sicherheit, hat er den Veräußerungserlös und eine zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende Verbindlichkeit für seine Verpflichtung, die Sicherheit zurückzugeben, zu erfassen.

(c) Ist der Übertragende nach den Bedingungen des Vertrags ausgefallen und ist er nicht länger berechtigt, die Sicherheit zurückzufordern, hat er die Sicherheit auszubuchen und der Empfänger die Sicherheit als seinen Vermögenswert anzusetzen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, oder wenn er die Sicherheit bereits verkauft hat, seine Verpflichtung zur Rückgabe der Sicherheit auszubuchen.

(d) Mit Ausnahme der Bestimmungen unter (c) hat der Übertragende die Sicherheit als seinen Vermögenswert anzusetzen, und der Empfänger darf die Sicherheit nicht als einen Vermögenswert ansetzen.

Marktüblicher Kauf und Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes

38. ***Ein marktüblicher Kauf oder Verkauf von finanziellen Vermögenswerten ist entweder zum Handelstag oder zum Erfüllungstag anzusetzen bzw. auszubuchen (siehe Anhang A Paragraphen AG53-AG56).***

Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit

39. ***Ein Unternehmen hat eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit) dann und nur dann aus seiner Bilanz zu entfernen, wenn diese getilgt ist – d.h. wenn die im Vertrag genannten Verpflichtungen beglichen oder aufgehoben sind oder ausläuft.***

40. ***Ein Austausch von Schuldinstrumenten mit substanziell verschiedenen Vertragsbedingungen zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und einem Kreditgeber ist wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und den Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu behandeln. In gleicher Weise ist eine wesentliche Änderung der Vertragsbedingungen einer vorhandenen finanziellen Verbindlichkeit oder einem Teil davon (ungeachtet dessen, ob auf die finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners zurückzuführen oder nicht) wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und den Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu behandeln.***

41. ***Die Differenz zwischen dem Buchwert einer getilgten oder auf eine andere Partei übertragenen finanziellen Verbindlichkeit (oder eines Teils derselben) und der gezahlten Gegenleistung, einschließlich übertragener nicht-zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen.***

42. Wenn ein Unternehmen einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit zurückkauft, hat das Unternehmen den früheren Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil, der ausgebucht ist, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Rückkauftag aufzuteilen. Die Differenz zwischen (a) dem Buchwert, der dem ausgebuchten Teil zugeordnet wurde, und (b) der gezahlten Gegenleistung für den ausgebuchten Teil, einschließlich übertragener nicht-zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen.

BEWERTUNG

Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

43. ***Bei dem erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit hat ein Unternehmen diese zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, im Falle eines finanziellen Vermö-***

▼M2

genswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, unter Einschluss von Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb des finanziellen Vermögenswertes oder der Emission der finanziellen Verbindlichkeit zuzurechnen sind.

44. Bilanziert ein Unternehmen einen Vermögenswert, der in den folgenden Perioden zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird, zum Erfüllungstag, wird der Vermögenswert erstmalig zu seinem beizulegenden Zeitwert am Handelstag erfasst (siehe Anhang A Paragraphen AG53-AG56).

Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte

45. Zum Zwecke der Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswertes nach dessen erstmaligem Ansatz stuft der vorliegende Standard finanzielle Vermögenswerte in die folgenden vier in Paragraph 9 definierten Kategorien ein:

(a) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden;

(b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen;

(c) Kredite und Forderungen;

und

(d) zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte.

Diese Kategorien sind für die Bewertung und die ertragswirksame Erfassung nach diesem Standard maßgeblich. Das Unternehmen kann für den Ausweis im Abschluss andere Bezeichnungen für diese Kategorien oder andere Einteilungen verwenden. Das Unternehmen hat die durch IAS 32 geforderten Informationen im Anhang anzugeben.

46. ***Mit Ausnahme der nachfolgend genannten finanziellen Vermögenswerte hat ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte, einschließlich derivativer Finanzinstrumente mit positivem Marktwert, nach dem erstmaligen Ansatz mit deren beizulegendem Zeitwert ohne Abzug von Transaktionskosten, die beim Verkauf oder einer anders gearteten Veräußerung anfallen könnten, zu bewerten:***

(a) Kredite und Forderungen in der Definition von Paragraph 9, die zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet werden;

(b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen in der Definition von Paragraph 9, die zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet werden;

und

(c) Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Preis vorliegt und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, sowie Derivate auf solche nicht notierte Eigenkapitalinstrumente, die nur durch Andienung erfüllt werden können; diese sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten (siehe Anhang A Paragraphen AG80 und AG81).

Finanzielle Vermögenswerte, die als Grundgeschäfte designiert wurden, sind gemäß den in den Paragraphen 89-102 angegebenen Bilanzierungsvorschriften für Sicherungsbeziehungen zu bewerten. Alle finanziellen Vermögenswerte außer denen, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sind gemäß den Paragraphen 58-70 und Anhang A Paragraphen AG84-AG93 auf Wertminderung zu überprüfen.

Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten

47. ***Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen alle finanziellen Verbindlichkeiten mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu bewerten, mit Ausnahme von:***

(a) finanziellen Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Solche Verbindlichkeiten, einschließlich derivativer Finanzinstrumente mit negativem Marktwert, sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, mit Ausnahme einer derivativen Verbindlichkeit auf ein nicht notiertes Eigenkapitalinstrument, dessen beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, und das nur durch Andienung erfüllt werden kann; diese ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

▼M2

(b) finanziellen Verbindlichkeiten, die entstehen, wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht zu einer Ausbuchung berechtigt, oder die infolge des Ansatzes des anhaltenden Engagements bilanziert werden. Die Paragraphen 29 und 31 sind auf die Bewertung derartiger finanzieller Verbindlichkeiten anzuwenden.

Finanzielle Verbindlichkeiten, die als Grundgeschäfte designiert wurden, sind gemäß den in den Paragraphen 89-102 angegebenen Bilanzierungsbestimmungen für Sicherungsbeziehungen zu bewerten.

Überlegungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert

48. ***Zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, um den vorliegenden Standard oder IAS 32 anzuwenden, hat ein Unternehmen die Paragraphen AG69-AG82 des Anhangs A anzuwenden.***

49. Der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit mit einem Kontokorrentinstrument (z.B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag, der vom ersten Tag an, an dem der Betrag zurückgezahlt werden muss, abgezinst wird.

Umklassifizierungen

50. ***Ein Unternehmen darf ein Finanzinstrument nicht in die oder aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umklassifizieren, solange dieses gehalten wird oder begeben ist.***

51. ***Falls es auf Grund einer geänderten Absicht oder Fähigkeit nicht länger sachgerecht ist, eine Finanzinvestition als bis zur Fälligkeit zu halten zu klassifizieren, ist eine Umklassifizierung als zur Veräußerung verfügbar und eine Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert vorzunehmen und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55(b) zu erfassen.***

52. ***Wann immer Verkäufe oder Umklassifizierungen eines mehr als geringfügigen Betrags an bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen die Bedingungen in Paragraph 9 nicht erfüllen, sind alle übrigen bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumente in ‚zur Veräußerung verfügbar' umzugliedern. Bei solchen Umklassifizierungen ist die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55(b) zu erfassen.***

53. ***Wird eine verlässliche Bewertung für einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit verfügbar, die es in der Art bislang nicht gab, und muss der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wenn eine verlässliche Bewertung verfügbar ist (siehe Paragraphen 46(c) und 47), ist der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55 zu erfassen.***

54. ***Falls es auf Grund einer geänderten Absicht oder Fähigkeit oder in dem seltenen Fall, dass eine verlässliche Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes nicht länger möglich ist (siehe Paragraphen 46(c) und 47), oder weil die in Paragraph 9 angesprochenen ‚zwei vorangegangenen Geschäftsjahre' abgelaufen sind, nunmehr sachgerecht ist, einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit mit Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten an Stelle des beizulegenden Zeitwerts anzusetzen, so wird der zu diesem Zeitpunkt mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Buchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit zu den neuen Anschaffungs- bzw. fortgeführten Anschaffungskosten. Jeglicher in Übereinstimmung mit Paragraph 55(b) direkt im Eigenkapital erfasste frühere Gewinn oder Verlust aus diesem Vermögenswert ist folgendermaßen zu behandeln:***

(a) Im Falle eines finanziellen Vermögenswertes mit fester Laufzeit ist der Gewinn oder Verlust über die Restlaufzeit der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestition mittels der Effektivzinsmethode ergebniswirksam aufzulösen. Jedwede Differenz zwischen den neuen fortgeführten Anschaffungskosten und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag ist ebenso über die Restlaufzeit des finanziellen Vermögenswertes mittels der Effektivzinsmethode aufzulösen, ähnlich einer Verteilung von Agien und Disagien. Wird nachträglich eine Wertminderung für den finanziellen Vermögenswert festgestellt, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste

▼M2

Gewinn oder Verlust gemäß Paragraph 67 im Periodenergebnis zu erfassen.

(b) Im Falle eines finanziellen Vermögenswertes ohne feste Laufzeit ist der Gewinn oder Verlust solange im Eigenkapital zu belassen, bis der finanzielle Vermögenswert verkauft oder anderweitig abgegeben wird und erst dann im Periodenergebnis zu erfassen. Wird nachträglich eine Wertminderung für den finanziellen Vermögenswert festgestellt, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste frühere Gewinn oder Verlust gemäß Paragraph 67 im Periodenergebnis zu erfassen.

Gewinne und Verluste

55. ***Ein Gewinn oder Verlust aus einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, die nicht Teil einer Sicherungsbeziehung sind (siehe die Paragraphen 89-102), ist wie folgt zu erfassen:***

(a) Ein Gewinn oder Verlust aus einem finanziellen Vermögenswert bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist im Periodenergebnis zu erfassen.

(b) Ein Gewinn oder Verlust aus einem zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert ist in der Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals (siehe IAS 1* Darstellung des Abschlusses*) solange direkt im Eigenkapital zu erfassen, mit Ausnahme von Wertberichtigungen (siehe Paragraphen 67-70) und von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung (siehe Anhang A Paragraph AG83), bis der finanzielle Vermögenswert ausgebucht wird. Zu diesem Zeitpunkt ist der zuvor im Eigenkapital erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust im Periodenergebnis zu erfassen. Die mittels der Effektivzinsmethode berechneten Zinsen sind dagegen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (siehe IAS 18* Erträge*). Dividenden auf zur Veräußerung verfügbare Eigenkapitalinstrumente sind mit der Entstehung des Rechtsanspruches des Unternehmens auf Zahlung bei Gewinnen oder Verlusten zu erfassen.

56. ***Gewinne oder Verluste aus finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die mit den fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden (siehe die Paragraphen 46 und 47), werden im Periodenergebnis erfasst, wenn der finanzielle Vermögenswert oder die finanzielle Verbindlichkeit ausgebucht oder wertgemindert ist sowie im Rahmen von Amortisationen. Bei finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die Grundgeschäfte darstellen (siehe Paragraphen 78-84 und Anhang A Paragraphen AG98-AG101) erfolgt die Bilanzierung der Gewinne bzw. Verluste dagegen gemäß den Paragraphen 89-102.***

57. ***Bilanziert ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte zum Erfüllungstag (siehe Paragraph 38 und Anhang A Paragraphen AG53 und AG56), ist eine Änderung des beizulegenden Zeitwertes des entgegenzunehmenden Vermögenswertes in der Zeit zwischen dem Handelstag und dem Erfüllungstag für jene Vermögenswerte nicht zu erfassen, die mit ihren Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden (mit Ausnahme von Wertberichtigungen). Bei Vermögenswerten, die mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden, wird die Änderung des beizulegenden Zeitwertes jedoch gemäß Paragraph 55 entweder im Periodenergebnis oder im Eigenkapital erfasst.***

Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten

58. ***Ein Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag zu ermitteln, ob objektive Hinweise darauf schließen lassen, dass eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten vorliegt. Bestehen derartige Hinweise, hat das Unternehmen Paragraph 63 (für mit fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Vermögenswerte) oder Paragraph 67 (für zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte) anzuwenden, um den Betrag einer Wertberichtigung zu bestimmen.***

59. Ein finanzieller Vermögenswert oder eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten ist nur dann wertgemindert und Wertminderungen sind nur dann entstanden, wenn infolge eines oder mehrerer Ereignisse, die nach dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswertes eintraten (ein „Schadensfall"), ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung vorliegt und dieser Schadensfall (oder -fälle) eine Auswirkung auf die erwarteten künftigen

▼M2

Cashflows des finanziellen Vermögenswertes oder der Gruppe der finanziellen Vermögenswerte hat, die sich verlässlich schätzen lässt. Es kann sein, dass es nicht möglich ist, ein einzelnes, singuläres Ereignis als Grund für die Wertminderung zu identifizieren. Vielmehr könnte ein Zusammentreffen mehrerer Ereignisse die Wertminderung verursacht haben. Verluste aus künftig erwarteten Ereignissen, dürfen ungeachtete ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit nicht erfasst werden. Objektive Hinweise auf eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer Gruppe von Vermögenswerten schließen beobachtbare Daten zu den folgenden Schadensfällen, die dem Inhaber des Vermögenswertes zur Kenntnis gelangen, ein:

(a) erhebliche finanzielle Schwierigkeiten des Emittenten oder des Schuldners;

(b) ein Vertragsbruch wie beispielsweise ein Ausfall oder Verzug von Zins- oder Tilgungszahlungen;

(c) Zugeständnisse von Seiten des Kreditgebers an den Kreditnehmer infolge wirtschaftlicher oder rechtlicher Gründe im Zusammenhang mit den finanziellen Schwierigkeiten des Kreditnehmers, die der Kreditgeber ansonsten nicht gewähren würde;

(d) eine erhöhte Wahrscheinlichkeit, dass der Kreditnehmer in Insolvenz oder ein sonstiges Sanierungsverfahren geht;

(e) das Verschwinden eines aktiven Marktes für diesen finanziellen Vermögenswert infolge finanzieller Schwierigkeiten;

oder

(f) beobachtbare Daten, die auf eine messbare Verringerung der erwarteten künftigen Cashflows aus einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten seit deren erstmaligem Ansatz hinweisen, obwohl die Verringerung noch nicht einzelnen finanziellen Vermögenswerten der Gruppe zugeordnet werden kann, einschließlich:

(i) nachteilige Veränderungen beim Zahlungsstand von Kreditnehmern in der Gruppe (z.B. eine größere Anzahl an Zahlungsaufschüben oder eine größere Anzahl von Kreditkarteninhabern, die ihr Kreditlimit erreicht haben und den niedrigsten Monatsbetrag zahlen);

oder

(ii) volkswirtschaftliche oder regionale wirtschaftliche Bedingungen, die mit Ausfällen bei den Vermögenswerten der Gruppe korrelieren (z.B. eine Steigerung der Arbeitslosenquote in der Region des Kreditnehmers, ein Verfall der Immobilienpreise für Hypotheken in dem betreffenden Gebiet, eine Ölpreisreduzierung für Kredite an Erdölproduzenten oder nachteilige Veränderungen in den Branchenbedingungen, die die Kreditnehmer der Gruppe beinträchtigen).

60. Das Verschwinden eines aktiven Marktes infolge der Einstellung des öffentlichen Handels mit Wertpapieren eines Unternehmens ist kein Hinweis auf eine Wertminderung. Auch die Herabstufung des Bonitätsratings eines Unternehmens ist für sich genommen kein Hinweis auf eine Wertminderung, es kann jedoch zusammen mit anderen verfügbaren Informationen ein Hinweis auf eine Wertminderung sein. Eine Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes unter seine Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten ist nicht notwendigerweise ein Hinweis auf eine Wertminderung (z.B. eine Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Schuldinstruments, die durch einen Anstieg des risikolosen Zinssatzes entsteht).

61. Zusätzlich zu den Arten von Ereignissen aus Paragraph 59 schließt ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments Informationen über signifikante Änderungen mit nachteiligen Folgen ein, die in dem technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfeld, in welchem der Emittent tätig ist, eingetreten sind und deutet darauf hin, dass die Ausgabe für das Eigenkapitalinstrument nicht zurückerlangt werden könnte. Eine signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten ist ebenfalls ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung.

62. In manchen Fällen mögen die beobachtbaren Daten, die für die Schätzung der Höhe der Wertberichtigung eines finanziellen Vermögenswertes erforderlich sind, nur begrenzt vorhanden oder nicht länger in vollem Umfang relevant für die gegenwärtigen Umstände sein. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Kreditnehmer in finanziellen Schwie-

▼M2

rigkeiten ist und nur wenige historische Daten über vergleichbare Kreditnehmer vorliegen. Ein Unternehmen greift zur Schätzung der Höhe einer Wertberichtigung in diesen Fällen auf seine Erfahrungen zurück. In ähnlicher Weise greift ein Unternehmen auf Erfahrungen zurück, um die beobachtbaren Daten auf eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten zur Widerspiegelung der gegenwärtigen Umstände anzupassen (siehe Paragraph AG89). Die Verwendung vernünftiger Schätzungen ist bei der Aufstellung von Abschlüssen unumgänglich und beeinträchtigt deren Verlässlichkeit nicht.

Finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden

63. ***Gibt es einen objektiven Hinweis, dass eine Wertminderung bei mit fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten Krediten und Forderungen oder bei bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen eingetreten ist, ergibt sich die Höhe des Verlusts als Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswertes und dem Barwert der erwarteten künftigen Cashflows (mit Ausnahme künftiger, noch nicht erlittener Kreditausfälle), abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des finanziellen Vermögenswertes (d.h. dem bei erstmaligem Ansatz ermittelten Zinssatz). Der Buchwert des Vermögenswertes ist entweder direkt oder unter Verwendung eines Wertberichtigungskontos zu reduzieren. Der Verlustbetrag ist ergebniswirksam zu erfassen.***

64. Ein Unternehmen stellt zunächst fest, ob ein objektiver Hinweis auf Wertminderung bei finanziellen Vermögenswerten, die für sich gesehen bedeutsam sind, individuell und bei finanziellen Vermögenswerten, die für sich gesehen nicht bedeutsam sind (siehe Paragraph 59), individuell oder gemeinsam besteht. Stellt ein Unternehmen fest, dass für einen einzeln untersuchten finanziellen Vermögenswert, sei er bedeutsam oder nicht, kein objektiver Hinweis auf Wertminderung besteht, nimmt es den Vermögenswert in eine Gruppe finanzieller Vermögenswerte mit vergleichbaren Ausfallrisikoprofilen auf und untersucht sie gemeinsam auf Wertminderung. Vermögenswerte, die einzeln auf Wertminderung untersucht werden und für die eine Wertberichtigung neu bzw. weiterhin erfasst wird, werden nicht in eine gemeinsame Wertminderungsbeurteilung einbezogen.

65. ***Verringert sich die Höhe der Wertberichtigung in einer der folgenden Berichtsperioden und kann diese Verringerung objektiv auf einen nach der Erfassung der Wertminderung aufgetretenen Sachverhalt zurückgeführt werden (wie beispielsweise die Verbesserung des Bonitätsratings eines Schuldners), ist die früher erfasste Wertberichtigung entweder direkt oder durch Anpassung des Wertberichtigungskontos rückgängig zu machen. Dieser Vorgang darf zum Zeitpunkt der Wertaufholung jedoch nicht zu einem Buchwert des finanziellen Vermögenswertes führen, der den Betrag der fortgeführten Anschaffungskosten, der sich ergeben hätte, wenn die Wertminderung nicht erfasst worden wäre, übersteigt. Der Betrag der Wertaufholung ist ergebniswirksam zu erfassen.***

Finanzielle Vermögenswerte, zu Anschaffungskosten bilanziert werden

66. ***Bestehen objektive Hinweise darauf, dass eine Wertminderung bei einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument, das nicht zum beizulegenden Zeitwert angesetzt wird, weil sein beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, oder bei einem derivativen Vermögenswert, der mit diesem nicht notierten Eigenkapitalinstrument verknüpft ist und nur durch Andienung erfüllt werden kann, aufgetreten ist, ergibt sich der Betrag der Wertberichtigung als Differenz zwischen dem Buchwert des finanziellen Vermögenswertes und dem Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, die mit der aktuellen Marktrendite eines vergleichbaren finanziellen Vermögenswerts abgezinst werden (siehe Paragraph 46(c) und Anhang A Paragraph AG80 und AG81). Solche Wertberichtigungen dürfen nicht rückgängig gemacht werden.***

Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte

67. ***Wenn ein Rückgang des beizulegenden Zeitwertes eines zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswertes direkt im Eigenkapital erfasst wurde und ein objektiver Hinweis besteht, dass der Vermögenswert wertgemindert ist (siehe Paragraph 59), ist der direkt im Eigenkapital angesetzte kumulierte Verlust aus dem Eigenkapital zu entfernen und ergebniswirksam zu erfassen, auch wenn der finanzielle Vermögenswert nicht ausgebucht wurde.***

▼M2

68. ***Die Höhe des aus dem Eigenkapital gemäß Paragraph 67 entfernten und ergebniswirksam erfassten kumulierten Verlusts entspricht der Differenz zwischen den Anschaffungskosten (abzüglich etwaiger Tilgungen und Amortisationen) und dem aktuellen beizulegenden Zeitwert, abzüglich etwaiger, bereits früher ergebniswirksam erfasster Wertberichtigungen dieses finanziellen Vermögenswertes.***

69. ***Ergebniswirksam erfasste Wertberichtigungen für ein gehaltenes Eigenkapitalinstrument, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wird, dürfen nicht ergebniswirksam rückgängig gemacht werden.***

70. ***Wenn der beizulegende Zeitwert eines Schuldinstruments, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wurde, in einer nachfolgenden Berichtsperiode ansteigt und sich der Anstieg objektiv auf ein Ereignis zurückführen lässt, das nach der ergebniswirksamen Verbuchung der Wertminderung auftritt, ist die Wertberichtigung rückgängig zu machen und der Betrag der Wertaufholung ergebniswirksam zu erfassen.***

SICHERUNGSMAßNAHMEN

71. ***Besteht zwischen einem Sicherungsinstrument und einem in den Paragraphen 85-88 und Anhang A Paragraphen AG102-AG104 beschriebenen Grundgeschäft eine designierte Sicherungsbeziehung, so erfolgt die Bilanzierung der Gewinne und Verluste aus dem Sicherungsinstrument und dem Grundgeschäft gemäß den Paragraphen 89-102.***

Sicherungsinstrumente

Qualifizierende Instrumente

72. Dieser Standard beschränkt nicht die Umstände, in denen ein Derivat als Sicherungsinstrument bestimmt werden kann, sofern die in Paragraph 88 genannten Bedingungen erfüllt sind, mit Ausnahme bestimmter geschriebener Optionen (siehe Anhang A Paragraph AG94). Ein nicht-derivativer finanzieller Vermögenswert oder eine nicht-derivative finanzielle Verbindlichkeit kann jedoch nur dann als Sicherungsinstrument bestimmt werden, wenn es zur Absicherung eines Währungsrisikos benutzt wird.

73. Im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen können nur solche Finanzinstrumente als Sicherungsinstrumente bestimmt werden, bei denen eine nicht zum Berichtsunternehmen gehörende externe Partei (d.h. außerhalb der Unternehmensgruppe, des Segments oder des einzelnen Unternehmens, über die/das berichtet wird) eingebunden ist. Zwar können einzelne Unternehmen innerhalb eines Konzerns oder einzelne Bereiche innerhalb eines Unternehmens mit anderen Unternehmen des gleichen Konzerns oder anderen Bereichen des gleichen Unternehmens Sicherungsmaßnahmen durchführen, jedoch werden solche konzerninternen Transaktionen bei der Konsolidierung eliminiert. Daher qualifizieren solche Sicherungsmaßnahmen nicht für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe. Sie können jedoch die Bedingungen für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen in den Einzelabschlüssen oder separaten Einzelabschlüssen nach IFRS einzelner Unternehmen innerhalb der Unternehmensgruppe oder bei der Segmentberichterstattung erfüllen, sofern sie nicht zu dem einzelnen Unternehmen oder Segment gehören, über das berichtet wird.

Bestimmung von Sicherungsinstrumenten

74. In der Regel existiert für ein Sicherungsinstrument in seiner Gesamtheit nur ein einziger beizulegender Zeitwert, und die Faktoren, die zu Änderungen des beizulegenden Zeitwerts führen, bedingen sich gegenseitig. Daher wird eine Sicherungsbeziehung von einem Unternehmen stets für ein Sicherungsinstrument in seiner Gesamtheit designiert. Die einzigen zulässigen Ausnahmen sind:

    (a) die Trennung eines Optionskontrakts in inneren Wert und Zeitwertes, wobei nur die Änderung des inneren Wertes einer Option als Sicherungsinstrument bestimmt und die Änderung des Zeitwertes ausgeklammert wird;

        sowie

    (b) die Trennung von Zinskomponente und Kassakurs eines Terminkontrakts.

    Diese Ausnahmen werden zugelassen, da der innere Wert der Option und die Prämie eines Terminkontrakts in der Regel getrennt bewertet werden können. Eine dynamische Sicherungsstrategie, bei der sowohl der innere

▼M2

Wert als auch der Zeitwert eines Optionskontrakts bewertet werden, kann die Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfüllen.

75. Ein Anteil des gesamten Sicherungsinstruments, wie beispielsweise 50 Prozent des Nominalvolumens, kann in einer Sicherungsbeziehung als Sicherungsinstrument bestimmt werden. Jedoch kann eine Sicherungsbeziehung nicht nur für einen Teil der Zeit, über den das Sicherungsinstrument noch läuft, bestimmt werden.

76. Ein einzelnes Sicherungsinstrument kann zur Absicherung verschiedener Risiken eingesetzt werden, vorausgesetzt dass (a) die abzusichernden Risiken eindeutig ermittelt werden können, (b) die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung nachgewiesen werden kann und (c) es möglich ist, eine exakte Zuordnung des Sicherungsinstruments zu den verschiedenen Risikopositionen zu gewährleisten.

77. Zwei oder mehrere Derivate oder Anteile davon (oder im Falle der Absicherung eines Währungsrisikos zwei oder mehrere nicht-derivative Instrumente oder Anteile davon bzw. eine Kombination von derivativen und nicht-derivativen Instrumenten oder Anteilen davon) können in Verbindung berücksichtigt und zusammen als Sicherungsinstrument eingesetzt werden, ebenso wenn das/die aus einigen Derivaten entstandene (n) Risiko/Risiken diejenigen aus anderen ausgleichen. Ein Collar oder ein anderes derivatives Finanzinstrument, in dem eine geschriebene Option mit einer erworbenen Option kombiniert wird, erfüllt jedoch nicht die Anforderungen an ein Sicherungsinstrument, wenn es sich netto um eine geschriebene Option handelt (für die eine Nettoprämie erhalten wird). Ebenso können zwei oder mehrere Finanzinstrumente (oder Anteile davon) als Sicherungsinstrumente designiert werden, jedoch nur wenn keins von ihnen eine geschriebene Option bzw. netto eine geschriebene Option ist.

Grundgeschäfte

Qualifizierende Grundgeschäfte

78. Ein Grundgeschäft kann ein bilanzierter Vermögenswert oder eine bilanzierte Verbindlichkeit, eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb sein. Das Grundgeschäft kann (a) ein einzelner Vermögenswert, eine einzelne Verbindlichkeit, eine feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, (b) eine Gruppe von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, festen Verpflichtungen, erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktionen oder Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe mit vergleichbarem Risikoprofil oder (c) bei der Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken ein Teil eines Portfolios an finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die demselben Risiko unterliegen, sein.

79. Im Gegensatz zu Krediten und Forderungen kann eine bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition kein Grundgeschäft im Hinblick auf Zinsrisiken oder Kündigungsrisiken sein, da die Klassifizierung als bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition die Absicht erfordert, die Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, ohne Rücksicht auf Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows einer solchen Finanzinvestition, die auf Zinsänderungen zurückzuführen sind. Eine bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition kann jedoch ein Grundgeschäft zum Zwecke der Absicherung von Währungs- und Ausfallrisiken sein.

80. Zum Zwecke der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen können nur Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, feste Verpflichtungen oder erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktionen als Grundgeschäfte bezeichnet werden, bei denen eine nicht zum Unternehmen gehörende externe Partei eingebunden ist. Daraus folgt, dass die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen bei Transaktionen zwischen Unternehmen oder Segmenten innerhalb derselben Unternehmensgruppe nur für Einzelabschlüsse oder separate Einzelabschlüsse nach IFRS eben dieser Unternehmen oder Segmente angewendet werden kann und nicht für den Konzernabschluss der Unternehmensgruppe. Als eine Ausnahme kann das Währungsrisiko aus einem konzerninternen monetären Posten (z. B. eine Verbindlichkeit/Forderung zwischen zwei Tochtergesellschaften) die Voraussetzung eines Grundgeschäfts im Konzernabschluss erfüllen, wenn es zu Gewinnen oder Verlusten aus einer Wechselkursrisikoposition führt, die gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* bei der Konsolidierung nicht vollkommen eliminiert werden. Nach IAS 21 werden Gewinne und Verluste aus Währungsumrechnungen von konzerninternen monetären Posten bei der Konsolidierung nicht vollkommen eliminiert,

▼M2

wenn der konzerninterne monetäre Posten zwischen zwei Unternehmen des Konzerns mit unterschiedlichen funktionalen Währungen abgewickelt wird.

Bestimmung finanzieller Posten als Grundgeschäfte

81. Ist das Grundgeschäft ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, so kann es ein Grundgeschäft im Hinblick auf Risiken, denen lediglich ein Teil seiner Cashflows oder seines beizulegenden Zeitwerts ausgesetzt ist (wie ein oder mehrere ausgewählte vertragliche Cashflows oder Teile derer oder ein Anteil am beizulegenden Zeitwert), sein, vorausgesetzt die Wirksamkeit kann ermittelt werden. Ein identifizierbarer und gesondert bewertbarer Teil des Zinsrisikos eines zinstragenden Vermögenswertes oder einer zinstragenden Verbindlichkeit kann beispielsweise als ein gesichertes Risiko bestimmt werden (wie z.B. ein risikoloser Zinssatz oder ein Benchmarkzinsteil des gesamten Zinsrisikos eines gesicherten Finanzinstruments).

81A. Bei der Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen das Zinsänderungsrisiko eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur im Falle einer solchen Absicherung) kann der abgesicherte Teil in Form eines Währungsbetrags festgelegt werden (z.B. ein Dollar-, Euro-, Pfund- oder Rand-Betrag) anstelle eines einzelnen Vermögenswertes (oder einer Verbindlichkeit). Auch wenn das Portfolio für Zwecke des Risikomanagements Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beinhalten kann, ist der festgelegte Betrag ein Betrag von Vermögenswerten oder ein Betrag von Verbindlichkeiten. Die Festlegung eines Nettobetrags aus Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ist nicht statthaft. Das Unternehmen kann einen Teil des Zinsänderungsrisikos, das mit diesem festgelegten Betrag verbunden ist, absichern. Im Falle der Absicherung eines Portfolios, das vorzeitig rückzahlbare Vermögenswerte enthält, kann ein Unternehmen beispielsweise jene Änderung des beizulegenden Zeitwertes absichern, die auf einer Änderung des abgesicherten Zinssatzes auf Grundlage der erwarteten statt der vertraglichen Zinsanpassungstermine beruht. […].

Bestimmung nicht finanzieller Posten als Grundgeschäfte

82. ***Handelt es sich bei dem Grundgeschäft nicht um einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, ist es wegen der Schwierigkeiten bei der Isolierung und Bewertung der in Bezug auf spezifische Risiken, ausgenommen der Währungsrisiken, zurechenbaren anteiligen Veränderungen der Cashflows bzw. der beizulegenden Zeitwerte entweder (a) als gegen Währungsrisiken oder (b) insgesamt als gegen alle Risiken abgesichert zu bestimmen.***

Bestimmung von Gruppen von Posten als Grundgeschäfte

83. Gleichartige Vermögenswerte oder gleichwertige Verbindlichkeiten sind nur dann zusammenzufassen und als Gruppe gegen Risiken abzusichern, wenn die einzelnen Vermögenswerte oder die einzelnen Verbindlichkeiten in der Gruppe demselben Risikofaktor unterliegen, der als Sicherungsgegenstand festgelegt wurde. Des Weiteren muss zu erwarten sein, dass die Änderung des beizulegenden Zeitwertes, die dem abgesicherten Risiko für jeden einzelnen Posten in der Gruppe zuzurechnen ist, in etwa proportional der gesamten Änderung des beizulegenden Zeitwertes im Hinblick auf das abgesicherte Risiko der Gruppe der Posten entspricht.

84. Da ein Unternehmen die Wirksamkeit einer Absicherung durch den Vergleich der Änderung des beizulegenden Zeitwertes oder des Cashflows eines Sicherungsinstruments (oder einer Gruppe gleichartiger Sicherungsinstrumente) und eines Grundgeschäfts (oder einer Gruppe gleichartiger Grundgeschäfte) beurteilt, qualifiziert der Vergleich eines Sicherungsinstruments mit einer gesamten Nettoposition (z.B. der Saldo aller festverzinslichen Vermögenswerte und festverzinslichen Verbindlichkeiten mit vergleichbaren Laufzeiten) an Stelle eines Vergleichs mit einem bestimmten Grundgeschäft nicht für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

85. Die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen berücksichtigt den kompensatorischen Effekt von Änderungen des beizulegenden Zeitwertes des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts in der Gewinn- und Verlustrechnung.

86. ***Es gibt drei Arten von Sicherungsbeziehungen:***

(a) Absicherung des beizulegenden Zeitwertes: Eine Absicherung gegen das Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines

▼M2

bilanzierten Vermögenswertes oder einer bilanzierten Verbindlichkeit oder einer bilanzunwirksamen festen Verpflichtung oder eines genau bezeichneten Teils eines solchen Vermögenswertes, einer solchen Verbindlichkeit oder festen Verpflichtung, das auf ein bestimmtes Risiko zurückzuführen ist und Auswirkungen auf das Periodenergebnis haben könnte.

(b) Absicherung von Zahlungsströmen: Eine Absicherung gegen das Risiko schwankender Zahlungsströme, das (i) ein bestimmtes mit dem bilanzierten Vermögenswert oder der bilanzierten Verbindlichkeit (wie beispielsweise ein Teil oder alle künftigen Zinszahlungen einer variabel verzinslichen Schuld) oder dem mit einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktion verbundenes Risiko zurückzuführen ist und (ii) Auswirkungen auf das Periodenergebnis haben könnte.

(c) Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, wie in IAS 21 beschrieben.

87. Eine Absicherung des Währungsrisikos einer festen Verpflichtung kann als eine Absicherung des beizulegenden Zeitwertes oder als eine Absicherung von Zahlungsströmen bilanziert werden.

88. *Eine Sicherungsbeziehung qualifiziert nur dann für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen gemäß den Paragraphen 89-102, wenn alle im Folgenden aufgeführten Bedingungen erfüllt sind:*

(a) Zu Beginn der Absicherung sind sowohl die Sicherungsbeziehung als auch die Risikomanagementzielsetzungen und -strategien des Unternehmens im Hinblick auf die Absicherung formal festzulegen und zu dokumentieren. Diese Dokumentation hat die Festlegung des Sicherungsinstruments, des Grundgeschäfts oder der abgesicherten Transaktion und die Art des abzusichernden Risikos zu beinhalten sowie eine Beschreibung, wie das Unternehmen die Wirksamkeit des Sicherungsinstruments bei der Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des gesicherten Grundgeschäfts bestimmen wird.

(b) Die Absicherung wird als in hohem Maße wirksam eingeschätzt hinsichtlich der Erreichung einer Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows in Bezug auf das abgesicherte Risiko (siehe Anhang A Paragraphen AG105-AG113), in Übereinstimmung mit der ursprünglich dokumentierten Risikomanagementstrategie für diese spezielle Sicherungsbeziehung.

(c) Bei Absicherungen von Zahlungsströmen muss eine der Absicherung zugrunde liegende erwartete künftige Transaktion eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit haben und Risiken im Hinblick auf Schwankungen der Zahlungsströme ausgesetzt sein, die sich letztlich im Periodenergebnis niederschlagen könnten.

(d) Die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ist verlässlich bestimmbar, d.h. der beizulegende Zeitwert oder die Cashflows des Grundgeschäfts, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, und der beizulegende Zeitwert des Sicherungsinstruments können verlässlich bestimmt werden (siehe Paragraphen 46 und 47 und Anhang A Paragraphen AG80 und AG81 für die Regelungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes).

(e) Die Sicherungsbeziehung wird fortlaufend beurteilt und als tatsächlich hoch wirksam über die gesamte Berichtsperiode eingeschätzt, für die die Sicherungsbeziehung designiert wurde.

Absicherung des beizulegenden Zeitwertes

89. *Erfüllt die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes im Verlauf der Berichtsperiode die in Paragraph 88 genannten Voraussetzungen, so hat die Bilanzierung folgendermaßen zu erfolgen:*

(a) der Gewinn oder Verlust aus der erneuten Bewertung des Sicherungsinstruments zum beizulegenden Zeitwert (für ein derivatives Sicherungsinstrument) oder die Währungskomponente seines gemäß IAS 21 bewerteten Buchwerts (für nicht derivative Sicherungsinstrumente) ist im Periodenergebnis zu erfassen;

und

(b) der Buchwert eines Grundgeschäfts ist um den dem abgesicherten Risiko zuzurechnenden Gewinn oder Verlust aus dem Grundgeschäft anzupassen und im Periodenergebnis zu erfassen. Dies gilt für den

▼M2

Fall, dass das Grundgeschäft ansonsten mit den Anschaffungskosten bewertet wird. Der dem abgesicherten Risiko zuzurechnende Gewinn oder Verlust ist im Periodenergebnis zu erfassen, wenn es sich bei dem Grundgeschäft um einen zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert handelt.

89A. Bei einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen das Zinsänderungsrisiko eines Teils eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur im Falle einer solchen Absicherung) kann die Anforderung von Paragraph 89(b) erfüllt werden, indem der dem Grundgeschäft zuzurechnende Gewinn oder Verlust entweder durch

(a) einen einzelnen gesonderten Posten innerhalb der Vermögenswerte für jene Zinsanpassungsperioden, in denen das Grundgeschäft ein Vermögenswert ist,

oder

(b) einen einzelnen gesonderten Posten innerhalb der Verbindlichkeiten hinsichtlich für jene Zinsanpassungsperioden, in denen das Grundgeschäft eine Verbindlichkeit ist,

dargestellt wird. Die unter (a) und (b) erwähnten gesonderten Posten sind in unmittelbarer Nähe zu den finanziellen Vermögenswerten oder den finanziellen Verbindlichkeiten darzustellen. Die in diesen gesonderten Posten ausgewiesenen Beträge sind bei der Ausbuchung der dazugehörigen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus der Bilanz zu entfernen.

90. Werden nur bestimmte, mit dem Grundgeschäft verbundene Risiken abgesichert, sind erfasste Änderungen des beizulegenden Zeitwertes eines Grundgeschäfts, die nicht dem abgesicherten Risiko zuzurechnen sind, gemäß einer der beiden in Paragraph 55 beschriebenen Methoden zu bilanzieren.

91. ***Ein Unternehmen hat die in Paragraph 89 dargelegte Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen künftig einzustellen, wenn:***

(a) das Sicherungsinstrument ausläuft oder veräußert, beendet oder ausgeübt wird (in diesem Sinne gilt ein Ersatz oder ein Überrollen eines Sicherungsinstruments in ein anderes Sicherungsinstrument nicht als Auslaufen oder Beendigung, sofern ein derartiger Ersatz oder ein derartiges Überrollen Teil der durch das Unternehmen dokumentierten Sicherungsstrategie ist);

(b) das Sicherungsgeschäft nicht mehr die in Paragraph 88 genannten Kriterien für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfüllt;

oder

(c) das Unternehmen die Designation zurückzieht.

92. ***Jede auf Paragraph 89(b) beruhende Anpassung des Buchwertes eines gesicherten Finanzinstruments, das zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird (oder im Falle einer Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken des gesonderten Bilanzposten, wie in Paragraph 89A beschrieben) ist ergebniswirksam aufzulösen. Sobald es eine Anpassung gibt, kann die Auflösung beginnen, sie darf aber nicht später als zu dem Zeitpunkt beginnen, an dem das Grundgeschäft nicht mehr um Änderungen des beizulegenden Zeitwertes, die auf das abzusichernde Risiko zurückzuführen sind, angepasst wird. Die Anpassung basiert auf einem zum Zeitpunkt des Amortisationsbeginns neu berechneten Effektivzinssatz. Wenn jedoch im Falle einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen Zinsänderungsrisiken eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur bei einer solchen Absicherung) eine Amortisierung unter Einsatz eines neu berechneten Effektivzinssatzes nicht durchführbar ist, so ist der Anpassungsbetrag mittels einer linearen Amortisationsmethode aufzulösen. Der Anpassungsbetrag ist bis zur Fälligkeit des Finanzinstruments oder im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken bei Ablauf des entsprechenden Zinsanpassungstermins vollständig aufzulösen.***

93. Wird eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung als Grundgeschäft designiert, so wird die nachfolgende kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes der festen Verpflichtung, die auf das gesicherte Risiko zurückzuführen ist, als Vermögenswert oder Verbindlichkeit mit einem entsprechendem Gewinn oder Verlust im Periodenergebnis zu erfassen (siehe Paragraph 89(b)). Die Änderungen des beizulegenden Zeitwertes des Sicherungsinstruments sind ebenfalls im Periodenergebnis zu erfassen.

▼M2

94. Geht ein Unternehmen eine feste Verpflichtung ein, einen Vermögenswert zu erwerben oder eine Verbindlichkeit zu übernehmen, der/die ein Grundgeschäft im Rahmen einer Absicherung eines beizulegenden Zeitwertes darstellt, wird der Buchwert des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit, der aus der Erfüllung der festen Verpflichtung des Unternehmens hervorgeht, im Zugangszeitpunkt um die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes der festen Verpflichtung, der auf das in der Bilanz erfasste abgesicherte Risiko zurückzuführen ist, angepasst.

Absicherung von Zahlungsströmen

95. ***Erfüllt die Absicherung von Zahlungsströmen im Verlauf der Berichtsperiode die in Paragraph 88 genannten Voraussetzungen, so hat die Bilanzierung folgendermaßen zu erfolgen:***

(a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als effektive Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88), ist mittels der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen (siehe IAS 1);

und

(b) der ineffektive Teil des Gewinns oder Verlusts aus dem Sicherungsinstruments ist im Periodenergebnis zu erfassen.

96. Ausführlicher dargestellt wird eine Absicherung von Zahlungsströmen folgendermaßen bilanziert:

(a) die eigenständige, mit dem Grundgeschäft verbundene Eigenkapitalkomponente wird um den niedrigeren der folgenden Beträge (in absoluten Beträgen) berichtigt:

(i) den kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument seit Beginn der Sicherungsbeziehung;

und

(ii) die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes (Barwertes) der erwarteten künftigen Cashflows aus dem Grundgeschäft seit Beginn der Sicherungsbeziehung;

(b) ein verbleibender Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument oder einer bestimmten Komponente davon (das keine effektive Sicherung darstellt) wird im Periodenergebnis erfasst;

und

(c) sofern die dokumentierte Risikomanagementstrategie eines Unternehmens für eine bestimmte Sicherungsbeziehung einen bestimmten Teil des Gewinns oder Verlusts oder damit verbundener Cashflows aus einem Sicherungsinstrument von der Beurteilung der Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ausschließt (siehe Paragraph 74, 75 und 88(a)), so ist dieser ausgeschlossene Gewinn- oder Verlustteil gemäß Paragraph 55 zu erfassen.

97. ***Resultiert eine Absicherung einer erwarteten Transaktion später in dem Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, sind die damit verbundenen, direkt im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste gemäß Paragraph 95 in derselben Berichtsperiode oder denselben Berichtsperioden in das Ergebnis umzubuchen, in denen der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Verbindlichkeit das Ergebnis beeinflusst (wie z.B. in den Perioden, in denen Zinserträge oder Zinsaufwendungen erfasst werden). Erwartet ein Unternehmen jedoch, dass der gesamte oder ein Teil des direkt im Eigenkapital erfassten Verlusts in einer oder mehreren Berichtsperioden nicht wieder hereingeholt wird, hat es den voraussichtlich nicht wieder hereingeholten Betrag in das Periodenergebnis umzubuchen.***

98. ***Resultiert eine Absicherung einer erwarteten Transaktion später in dem Ansatz eines nicht finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit oder wird eine erwartete Transaktion für einen nicht finanziellen Vermögenswert oder eine nicht finanzielle Verbindlichkeit zu einer festen Verpflichtung, für die die Bilanzierung für die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes angewendet wird, hat das Unternehmen den nachfolgenden Punkt (a) oder (b) anzuwenden:***

(a) Die entsprechenden Gewinne und Verluste, die gemäß Paragraph 95 unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, sind in das Ergebnis derselben Berichtsperiode oder der Berichtsperioden umzubuchen, in denen der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Verbindlichkeit den Gewinn oder Verlust beeinflusst (wie z.B. in den Perioden, in denen Abschreibungsaufwendungen oder Umsatzkosten

▼M2

erfasst werden). Erwartet ein Unternehmen jedoch, dass der gesamte oder ein Teil des direkt im Eigenkapital erfassten Verlusts in einer oder mehreren Berichtsperioden nicht wieder hereingeholt wird, hat es den voraussichtlich nicht wieder hereingeholten Betrag in das Periodenergebnis umzubuchen.

(b) Die entsprechenden Gewinne und Verluste, die gemäß Paragraph 95 unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, werden entfernt und Teil der Anschaffungskosten im Zugangszeitpunkt oder eines anderweitigen Buchwertes des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit.

99. *Ein Unternehmen hat entweder Punkt (a) oder (b) aus Paragraph 98 als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu wählen und stetig auf alle Sicherungsbeziehungen anzuwenden, für die Paragraph 98 einschlägig ist.*

100. *Bei anderen als den in Paragraph 97 und 98 angeführten Absicherungen von Zahlungsströmen sind die Beträge, die unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, in derselben Periode oder denselben Perioden ergebniswirksam zu erfassen, in denen die abgesicherte erwartete Transaktion das Periodenergebnis beeinflusst (z.B., wenn ein erwarteter Verkauf stattfindet).*

101. *In jedem der nachstehenden Umstände hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 95-100 beschriebene Bilanzierung von Sicherungsziehungen einzustellen:*

(a) Das Sicherungsinstrument läuft aus oder wird veräußert, beendet oder ausgeübt (in diesem Sinne gilt ein Ersatz oder ein Überrollen eines Sicherungsinstruments in ein anderes Sicherungsinstrument nicht als Auslaufen oder Beendigung, sofern ein derartiger Ersatz oder ein derartiges Überrollen Teil der durch das Unternehmen dokumentierten Sicherungsstrategie ist); In diesem Fall verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die vorhergesehene Transaktion eingetreten ist. Tritt die Transaktion ein, kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung.

(b) Das Sicherungsgeschäft erfüllt nicht mehr die in Paragraph 88 genannten Kriterien für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen. In diesem Fall verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die vorhergesehene Transaktion eingetreten ist. Tritt die Transaktion ein, kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung.

(c) Mit dem Eintritt der erwarteten Transaktion wird nicht mehr gerechnet, so dass in diesem Fall alle entsprechenden kumulierten Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument, die seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst werden (siehe Paragraph 95(a)), ergebniswirksam zu erfassen sind. Eine erwartete Transaktion, deren Eintritt nicht mehr hoch wahrscheinlich ist (siehe Paragraph 88(c)), kann jedoch noch immer erwartet werden, stattzufinden.

(d) Das Unternehmen zieht die Designation zurück. Für Absicherungen einer erwarteten Transaktion verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die erwartete Transaktion eingetreten ist oder deren Eintritt nicht mehr erwartet wird. Tritt die Transaktion ein, so kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung. Wenn der Eintritt der Transaktion nicht mehr erwartet wird, ist der direkt im Eigenkapital erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust ergebniswirksam zu erfassen.

▼M2

Absicherungen einer Nettoinvestition

102. ***Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, einschließlich einer Absicherung eines monetären Postens, der als Teil der Nettoinvestition behandelt wird (siehe IAS 21) sind in gleicher Weise zu bilanzieren wie die Absicherung von Zahlungsströmen:***

(a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als effektive Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88), ist mittels der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen (siehe IAS 1);

und

(b) der ineffektive Teil ist ergebniswirksam zu erfassen.

Der Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument, der dem effektiven Teil der Sicherungsbeziehung zuzurechnen ist und direkt im Eigenkapital erfasst wurde, ist bei der Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs ergebniswirksam zu erfassen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

103. ***Ein Unternehmen hat diesen Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) darf für Berichtsperioden eines vor dem 1. Januar 2005 beginnenden Geschäftsjahres nicht angewendet werden, es sei denn, das Unternehmen wendet ebenfalls IAS 32 (herausgegeben Dezember 2003) an. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.***

104. ***Dieser Standard ist rückwirkend anzuwenden mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 105-108. Der Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste vorangegangene dargestellte Berichtsperiode sowie alle anderen Vergleichsbeträge sind auf die Weise anzupassen, als wenn dieser Standard immer angewendet worden wäre, es sei denn die Anpassung der Informationen wäre nicht durchführbar. Wenn eine Anpassung nicht durchführbar ist, hat das Unternehmen diesen Sachverhalt anzugeben und aufzuführen, wie weit die Informationen angepasst wurden.***

105. ***Wenn dieser Standard zum ersten Mal angewendet wird, darf ein Unternehmen einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zum erfolgswirksam bewerteten beizulegenden Zeitwert oder als zur Veräußerung verfügbar einstufen, auch wenn Paragraph 9 vorschreibt, eine solche Einstufung beim erstmaligen Ansatz vorzunehmen. Bei jeglicher Einstufung eines finanziellen Vermögenswertes als zur Veräußerung verfügbar hat ein Unternehmen alle kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwertes in einem getrennten Posten des Eigenkapitals bis zur nachfolgenden Ausbuchung oder Wertminderung zu erfassen und dann diesen kumulierten Gewinn oder Verlust in das Periodenergebnis zu übertragen. Für jedes als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete oder als zur Veräußerung verfügbar eingestufte Finanzinstrument hat das Unternehmen:***

(a) den finanziellen Vermögenswert oder die finanzielle Verbindlichkeit mittels der neuen Einstufung an die Vergleichsabschlüsse anzupassen;

und

(b) den beizulegenden Zeitwert der in jede Kategorie eingestuften finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten, sowie die Klassifizierung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

106. ***Ein Unternehmen hat die Ausbuchungsvorschriften der Paragraphen 15-37 und Anhang A Paragraphen AG36-AG56 prospektiv anzuwenden, es sei denn Paragraph 107 lässt etwas anderes zu. Demzufolge darf ein Unternehmen, wenn es infolge einer Transaktion, die vor dem 1. Januar 2004 stattfand, die finanziellen Vermögenswerte gemäß IAS 39 (überarbeitet 2000) ausbuchte und diese Vermögenswerte nicht gemäß dem vorliegenden Standard ausgebucht werden würden, diese Vermögenswerte nicht erfassen.***

▼M2

107. ***Ungeachtet Paragraph 106 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften der Paragraphen 15-37 und Anhang A Paragraphen AG36-AG52 rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Datum anwenden, sofern die benötigten Informationen, um IAS 39 auf infolge vergangener Transaktionen ausgebuchte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten anzuwenden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.***

▼M8

107A ***Unbeschadet der Bestimmungen in Paragraph 104 kann ein Unternehmen die Vorschriften im letzten Satz von Paragraph AG76 und in Paragraph AG76A alternativ auf eine der beiden folgenden Arten anwenden:***

(a) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 25. Oktober 2002 abgeschlossen wurden; oder

(b) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 1. Januar 2004 abgeschlossen wurden.

▼M2

108. ***Ein Unternehmen darf den Buchwert nicht finanzieller Vermögenswerte und nicht finanzieller Verbindlichkeiten nicht anpassen, um Gewinne und Verluste aus Absicherungen von Zahlungsströmen, die vor dem Beginn des Geschäftsjahres, in dem der vorliegende Standard zuerst angewendet wurde, in den Buchwert eingeschlossen waren, auszuschließen. Zu Beginn der Berichtsperiode, in der der vorliegende Standard erstmalig angewendet wird, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste Betrag für eine Absicherung einer festen Verpflichtung, die gemäß diesem Standard als eine Absicherung eines beizulegenden Zeitwertes behandelt wird, in einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit umzugliedern, mit Ausnahme einer Absicherung des Währungsrisikos, das weiterhin als Absicherung von Zahlungsströmen behandelt wird.***

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

109. Dieser Standard ersetzt IAS 39 *Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung* in der im Oktober 2000 überarbeiteten Fassung.

110. Dieser Standard und die dazugehörigen Anwendungsleitlinien ersetzen die vom IAS 39 Implementation Guidance Committee herausgegebenen Anwendungsleitlinien, die vom ursprünglichen IASC festgelegt wurden.

Der vorliegende Standard ersetzt IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2000) und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung des vorliegenden Standards ist es, Grundsätze für den Ansatz und die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten und einigen Verträgen bezüglich eines Kaufs oder Verkaufs nicht finanzieller Posten aufzustellen. Anforderungen für die Darstellung und die Angabe von Informationen zu Finanzinstrumenten sind in IAS 32 *Finanzinstrumente:Angaben und Darstellung* dargelegt.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden, ausgenommen davon sind:***

(a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, die gemäß IAS 27 **Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS,** ***IAS 28*** **Anteile an assoziierten Unternehmen** ***oder IAS 31*** **Anteile an Joint Ventures** ***bilanziert werden. Unternehmen haben diesen Standard jedoch auf einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture anzuwenden, der gemäß IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 nach dem vorliegenden Standard zu bilanzieren ist. Der vorliegende Standard ist ebenso auf Derivate auf einen Anteil an einer Tochtergesellschaft, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture anzuwenden, es sei denn, das Derivat erfüllt die Definition eines Eigenkapitalinstruments des Unternehmens gemäß IAS 32.***

▼M2

(b) Rechte und Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen, auf die IAS 17 **Leasingverhältnisse Anwendung** *findet. Jedoch:*

(i) Forderungen aus Leasingverhältnissen, die vom Leasinggeber angesetzt wurden, unterliegen den in dem vorliegenden Standard aufgeführten Vorschriften zur Ausbuchung und Wertminderung (siehe Paragraphen 15-37, 58, 59, 63-65 und Anhang A Paragraphen AG36-AG52 und AG84-AG93);

(ii) Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasingverhältnissen, die vom Leasingnehmer angesetzt wurden, unterliegen den in dem vorliegenden Standard aufgeführten Vorschriften zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 39-42 und Anhang A Paragraphen AG57-AG63);

und

(iii) in Leasingverhältnisse eingebettete Derivate unterliegen den in dem vorliegenden Standard aufgeführten Vorschriften für eingebettete Derivate (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG27-AG33).

(c) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, auf die IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer Anwendung findet.**

(d) Rechte und Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen. Unternehmen haben diesen Standard jedoch auf Finanzinstrumente anzuwenden, die zwar der Form nach Versicherungsverträge (bzw. Rückversicherungsverträge) sind, wie in Paragraph 6 von IAS 32 beschrieben, aber hauptsächlich die Übertragung von Finanzrisiken beinhalten, die in Paragraph 52 des vorliegenden Standards beschrieben sind. Außerdem unterliegen in Versicherungsverträge eingebettete Derivate den in diesem Standard aufgeführten Vorschriften für eingebettete Derivate (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG27-AG33).

(e) Finanzinstrumente, die von dem Unternehmen emittiert wurden, und die die Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 32 (einschließlich Optionen und Optionsscheine) erfüllen. Der Inhaber solcher Eigenkapitalinstrumente hat jedoch den vorliegenden Standard auf diese Instrumente anzuwenden, es sei denn, sie erfüllen die zuvor unter (a) aufgeführten Ausnahmen.

(f) Finanzgarantien (einschließlich Akkreditive und andere Kreditausfallverträge), die eine bestimmte Zahlung vorsehen, um den Gläubiger für einen auftretenden Verlust zu entschädigen, weil ein bestimmter Schuldner seinen Zahlungsverpflichtungen gemäß den ursprünglichen oder geänderten Bedingungen eines Schuldinstruments nicht nachkommt (siehe Paragraph 3). Der Emittent einer solchen Finanzgarantie hat diese zunächst zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und sie nachfolgend zum höheren aus (i) dem gemäß IAS 37 **Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen erfassten Betrag** *und (ii) dem ursprünglich erfassten Betrag abzüglich, soweit zutreffend, der gemäß IAS 18 Erträge erfassten kumulierten Amortisation zu bewerten.* **Finanzgarantien unterliegen den in diesem Standard aufgeführten Bestimmungen zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 39-42 und Anhang A Paragraphen AG57-AG63).**

(g) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (siehe Paragraphen 65-67 von IAS 22 **Unternehmenszusammenschlüsse.** *Diese Ausnahme gilt nur für den Erwerber.*

(h) Verträge, die eine Zahlung bei Eintritt bestimmter klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vorsehen (siehe Anhang A Paragraph AG1). Andere Arten von Derivaten, die in solche Verträge eingebettet sind, unterliegen jedoch den in diesem Standard aufgeführten Vorschriften über eingebettete Derivate (wenn beispielsweise ein Zinsswap von einer klimatischen Variable, wie der Anzahl von Tagen, an denen geheizt wird, abhängt, ist das Zinsswap-Element ein eingebettetes Derivat, das in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt – siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen AG27-AG33).

(i) Kreditzusagen, außer wie in Paragraph 4 beschrieben, die nicht durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können. Eine Darlehenszusage gilt nicht als im Wege eines Nettoausgleichs erfüllt, bloß weil das Darlehen in Tranchen ausgezahlt wird (beispielsweise ein Hypothekenkredit, der gemäß

▼M2

dem Baufortschritt in Tranchen ausgezahlt wird). Verpflichtet sich ein Unternehmen, einen Kredit zu einem geringerem als dem Marktsatz zur Verfügung zur stellen, so hat es diese Zusage zunächst zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und nachfolgend zum höheren aus (i) dem gemäß IAS 37 erfassten Betrag und (ii) dem ursprünglich erfassten Betrag abzüglich, soweit zutreffend, der gemäß IAS 18 erfassten kumulierten Amortisationen zu bewerten. Kreditzusagen unterliegen den in diesem Standard aufgeführten Vorschriften zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 15-42 und Anhang A Paragraphen AG36-AG63).

3. ***Der vorliegende Standard findet Anwendung auf Finanzgarantien, sofern diese eine Zahlung für den Fall vorsehen, dass es zu einer Änderung eines bestimmten Zinssatzes, Preises eines Finanzinstrumentes, Rohstoffpreises, Bonitätsratings, Wechselkurses, Kurs- oder Zinsindexes oder anderer Variablen (auch als „Basis“ bezeichnet) kommt. Eine Finanzgarantie, die beispielsweise eine Zahlung für den Fall vorsieht, dass das Bonitätsrating eines Schuldners unter ein bestimmtes Niveau fällt, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards.***

4. ***Der vorliegende Standard findet Anwendung auf Kreditzusagen, die das Unternehmen als finanzielle Verbindlichkeiten einstuft, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Ein Unternehmen, das in der Vergangenheit die Vermögenswerte aus seinen Kreditzusagen für gewöhnlich kurz nach der Ausreichung verkauft hat, hat diesen Standard auf all seine Kreditzusagen derselben Klasse anzuwenden.***

5. ***Dieser Standard ist auf Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens anzuwenden, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können, oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten, als handelte es sich bei den Verträgen um Finanzinstrumente, mit Ausnahme von den Verträgen, die zum Zweck des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens abgeschlossen wurden und in diesem Sinne weiter behalten werden.***

6. Es bestehen verschiedene Möglichkeiten, wie ein Vertrag über den Kauf oder Verkauf von einem nicht finanziellen Posten durch einen Ausgleich in bar oder in anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten abgewickelt werden kann. Dazu zählt:

   (a) den Vertrag durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten abzuwickeln, sofern die Vertragsbedingungen dies jedem Kontrahenten gestatten;

   (b) wenn die Möglichkeit zu einem Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten nicht explizit in den Vertragsbedingungen vorgesehen ist, das Unternehmen jedoch ähnliche Verträge für gewöhnlich durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten erfüllt (sei es durch den Abschluss gegenläufiger Verträge mit der Vertragspartei oder durch den Verkauf des Vertrags vor dessen Ausübung oder Verfall);

   (c) wenn das Unternehmen bei ähnlichen Verträgen den Vertragsgegenstand für gewöhnlich annimmt und ihn kurz nach der Anlieferung wieder veräußert, um Gewinne aus kurzfristigen Preisschwankungen oder Händlermargen zu erzielen;

   und

   (d) wenn der nicht finanzielle Posten, der Gegenstand des Vertrags ist, jederzeit in Zahlungsmittel umzuwandeln ist.

   Ein Vertrag, auf den (b) oder (c) zutrifft, gilt nicht als zum Zwecke des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß des erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmen abgeschlossen und fällt demzufolge in den Anwendungsbereich dieses Standards. Andere Verträge, auf die Paragraph 5 zutrifft, werden beurteilt um zu bestimmen, ob sie zum Zwecke des Empfangs oder der Lieferung von nicht finanziellen Posten gemäß des erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen wurden und dazu weiterhin gehalten werden und ob sie demzufolge in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen.

▼M2

7. Eine geschriebene Option auf den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, der durch Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten bzw. durch den Tausch von Finanzinstrumenten gemäß Paragraph 6 (a) oder (d) erfüllt werden kann, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards. Solch ein Vertrag kann nicht zum Zweck des Empfangs oder Verkaufs eines nicht finanziellen Postens gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens abgeschlossen werden.

DEFINITIONEN

8. Die in IAS 32 definierten Begriffe werden in diesem Standard mit der in Paragraph 11 von IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet. IAS 32 definiert die folgenden Begriffe:

— Finanzinstrument

— finanzieller Vermögenswert

— finanzielle Verbindlichkeit

— Eigenkapitalinstrument

und gibt Hinweise zur Anwendung dieser Definitionen.

9. ***Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:***

Definition eines Derivats

Ein Derivat ist ein Finanzinstrument oder ein anderer Vertrag, der in den Anwendungsbereich des vorliegenden Standards (siehe Paragraphen 2-7) fällt und alle der drei nachstehenden Merkmale aufweist:

(a) sein Wert verändert sich infolge einer Änderung eines bestimmten Zinssatzes, Preises eines Finanzinstruments, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer ähnlichen Variablen (auch „Basis" genannt);

(b) es erfordert keine Anschaffungsauszahlung oder eine, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist;

und

(c) es wird zu einem späteren Zeitpunkt beglichen.

Definitionen der vier Kategorien von Finanzinstrumenten

Ein erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteter finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit ist ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt.

(a) Es ist als zu Handelszwecken gehalten eingestuft. Ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit wird als zu Handelszwecken gehalten eingestuft, wenn er/sie:

(i) hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen wurde, das Finanzinstrument kurzfristig zu verkaufen oder zurückzukaufen;

(ii) Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam gemanagter Finanzinstrumenten ist, für das in der jüngeren Vergangenheit Hinweise auf kurzfristige Gewinnmitnahmen bestehen;

oder

(iii) ein Derivat ist (mit Ausnahme von Derivaten, die als Sicherheitsinstrument designiert wurden und als solche effektiv sind).

(b) […]. Jeder finanzielle Vermögenswert […] im Geltungsbereich dieses Standards kann beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende/r finanzieller Vermögenswert […] designiert werden, mit Ausnahme von Anlagen in Eigenkapitalinstrumenten, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Marktpreis existiert und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann (siehe Paragraph 46(c) und Anhang A Paragraphen AG80 und AG81).

Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen

▼M2

sowie einer festen Laufzeit, die das Unternehmen bis zur Endfälligkeit halten will und kann (siehe Anhang A Paragraphen AG16-AG25), mit Ausnahme von:

(a) denjenigen, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten designiert;

(b) denjenigen, die das Unternehmen als zur Veräußerung verfügbar bestimmt;

und

(c) denjenigen, die die Definition von Krediten und Forderungen erfüllen.

Ein Unternehmen darf keine finanziellen Vermögenswerte als bis zur Endfälligkeit zu halten einstufen, wenn es im laufenden oder während der vorangegangenen zwei Geschäftsjahre mehr als einen unwesentlichen Teil der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen vor Endfälligkeit verkauft oder umgegliedert hat (, unwesentlicher Teil' bezieht sich hierbei auf den Gesamtbetrag der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen), mit Ausnahme von Verkäufen oder Umgliederungen, die:

(i) so nahe am Endfälligkeits- oder Ausübungstermin des finanziellen Vermögenswertes liegen (z.B. weniger als drei Monate vor Ablauf), dass Veränderungen des Marktzinses keine wesentlichen Auswirkungen auf den beizulegenden Zeitwert des finanziellen Vermögenswertes haben würden;

(ii) stattfinden, nachdem das Unternehmen nahezu den gesamten ursprünglichen Kapitalbetrag des finanziellen Vermögenswertes durch planmäßige oder vorzeitige Zahlungen eingezogen hat;

oder

(iii) einem isolierten Sachverhalt zuzurechnen sind, der sich der Kontrolle des Unternehmens entzieht, von einmaliger Natur ist und von diesem praktisch nicht vorhergesehen werden konnte.

Kredite und Forderungen sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen, die nicht in einem aktiven Markt notiert sind, mit Ausnahme von:

(a) denjenigen, die das Unternehmen sofort oder kurzfristig zu verkaufen beabsichtigt und die dann als zu Handelszwecken gehalten einzustufen sind, und denjenigen, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten designiert;

(b) denjenigen, die das Unternehmen nach erstmaligem Ansatz als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert;

oder

(c) denjenigen, für die der Inhaber seine ursprüngliche Investition infolge anderer Gründe als einer Bonitätsverschlechterung nicht mehr nahezu vollständig wiedererlangen könnte und die dann als zur Veräußerung verfügbar einzustufen sind.

Ein erworbener Anteil an einem Pool von Vermögenswerten, die weder Kredite noch Forderungen darstellen (beispielsweise ein Anteil an einem offenen Investmentfonds oder einem ähnlichen Fonds), zählt nicht als Kredit oder Forderung.

Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte sind jene nicht derivativen finanziellen Vermögenswerte, die als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert sind und nicht als (a) Kredite und Forderungen, (b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Investitionen oder (c) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, eingestuft sind.

Definitionen in Bezug auf Ansatz und Bewertung

Als fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit wird der Betrag bezeichnet, mit dem ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit beim erstmaligen Ansatz bewertet wurde, abzüglich Tilgungen, zuzüglich oder abzüglich der kumulierten Amortisation einer etwaigen Differenz zwischen dem ursprünglichen Betrag und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag unter Anwendung der Effektivzinsmethode sowie abzüglich etwaiger Minderung (entweder direkt oder mithilfe eines Wertberichtigungskontos) für Wertminderungen oder Uneinbringlichkeit.

▼M2

Die Effektivzinsmethode ist eine Methode zur Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten) und der Allokation von Zinserträgen und Zinsaufwendungen auf die jeweiligen Perioden. Der Effektivzinssatz ist derjenige Kalkulationszinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein- und Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments oder eine kürzere Periode, sofern zutreffend, exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden. Bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes hat ein Unternehmen zur Schätzung der Cashflows alle vertraglichen Bedingungen des Finanzinstruments zu berücksichtigen (z.B. Vorauszahlungen, Kauf- und andere Optionen), nicht jedoch künftigen Kreditausfälle. In diese Berechnung fließen alle unter den Vertragspartnern gezahlten oder erhaltenen Gebühren und sonstige Entgelte ein, die ein integraler Teil des Effektivzinssatzes (siehe IAS 18), der Transaktionskosten und aller anderen Agien und Disagien sind. Es wird davon ausgegangen, dass die Cashflows und die erwartete Laufzeit einer Gruppe ähnlicher Finanzinstrumente verlässlich geschätzt werden kann. In den seltenen Fällen, in denen es jedoch nicht möglich ist, die Cashflows oder die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments (oder einer Gruppe von Finanzinstrumenten) verlässlich zu bestimmen, hat das Unternehmen die vertraglichen Cashflows über die gesamte vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) zugrunde zu legen.

Unter Ausbuchung versteht man die Entfernung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit aus der Bilanz eines Unternehmens.

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

Unter einem marktüblichen Kauf oder Verkauf versteht man einen Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes im Rahmen eines Vertrags, dessen Bedingungen die Lieferung des Vermögenswertes innerhalb eines Zeitraums vorsehen, der üblicherweise durch Vorschriften oder Konventionen des jeweiligen Marktes festgelegt wird.

Transaktionskosten sind zusätzlich anfallende Kosten, die dem Erwerb, der Emission oder der Veräußerung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit unmittelbar zurechenbar sind (siehe Anhang A Paragraph AG13). Zusätzlich anfallende Kosten sind solche, die nicht entstanden wären, wenn das Unternehmen das Finanzinstrument nicht erworben, emittiert oder veräußert hätte.

Definitionen zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

Eine feste Verpflichtung ist eine rechtlich bindende Vereinbarung zum Austausch einer bestimmten Menge an Ressourcen zu einem festgesetzten Preis und einem festgesetzten Zeitpunkt oder Zeitpunkten.

Eine erwartete Transaktion ist eine noch nicht kontrahierte, aber voraussichtlich eintretende künftige Transaktion.

Ein Sicherungsinstrument ist ein designierter derivativer oder (im Falle einer Absicherung von Währungsrisiken) nicht derivativer finanzieller Vermögenswert bzw. eine nicht derivative finanzielle Verbindlichkeit, von deren beizulegendem Zeitwert oder Cashflows erwartet wird, dass sie Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows eines designierten Grundgeschäfts kompensieren (in den Paragraphen 72-77 und Anhang A Paragraphen AG94-AG97 wird die Definition eines Sicherungsinstruments weiter ausgeführt).

Ein Grundgeschäft ist ein Vermögenswert, eine Verbindlichkeit, eine feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, durch das (a) das Unternehmen dem Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts oder der künftigen Cashflows ausgesetzt ist und das (b) als gesichert designiert wird (in den Paragraphen 78-84 und Anhang A Paragraphen AG98-AG101 wird die Definition des Grundgeschäfts weiter ausgeführt).

(*) Die Paragraphen 48, 49 und AG69-AG82 aus Anhang A enthalten Anforderungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit.

▼M2

Die Wirksamkeit einer Sicherung bezeichnet den Grad, mit dem die einem gesicherten Risiko zurechenbaren Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Grundgeschäfts durch Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Sicherungsinstruments kompensiert werden (siehe Anhang A Paragraphen AG105-AG113).

EINGEBETTETE DERIVATE

10. Ein eingebettetes Derivat ist Bestandteil eines strukturierten (zusammengesetzten) Finanzinstruments, das auch einen nicht derivativen Basisvertrag enthält, mit dem Ergebnis, dass ein Teil der Cashflows des zusammengesetzten Finanzinstruments ähnlichen Schwankungen ausgesetzt ist wie ein freistehendes Derivat. Ein eingebettetes Derivat verändert einen Teil oder alle Cashflows aus einem Kontrakt in Abhängigkeit von einem bestimmten Zinssatz, Preis eines Finanzinstruments, Rohstoffpreis, Wechselkurs, Preis- oder Kursindex, Bonitätsrating oder -index oder einer anderen Variablen. Ein Derivat, das mit einem Finanzinstrument verbunden ist, jedoch unabhängig von diesem Instrument vertraglich übertragbar ist oder mit einer von diesem Instrument abweichenden Vertragspartei abgeschlossen wurde, ist kein eingebettetes derivatives Finanzinstrument, sondern ein eigenständiges Finanzinstrument.

11. ***Ein eingebettetes Derivat ist von dem Basisvertrag zu trennen und nach Maßgabe des vorliegenden Standards dann und nur dann als Derivat zu bilanzieren, wenn:***

    (a) die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken des eingebetteten Derivats nicht eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden sind (siehe Anhang A Paragraphen AG30 und AG33);

    (b) ein eigenständiges Instrument mit den gleichen Bedingungen wie das eingebettete Derivat die Definition eines Derivats erfüllen würde;

    und

    (c) das strukturierte (zusammengesetzte) Finanzinstrument nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, dessen Änderungen erfolgswirksam erfasst werden (d.h. ein Derivat, das in einem erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert oder einer finanziellen Verbindlichkeit eingebettet ist, ist nicht zu trennen).

    Wird ein eingebettetes Derivat getrennt, so ist der Basisvertrag gemäß vorliegendem Standard zu bilanzieren, wenn es sich um ein Finanzinstrument handelt, und entsprechend den Bestimmungen anderer Standards, wenn es sich nicht um ein Finanzinstrument handelt. Der vorliegende Standard regelt nicht, ob ein eingebettetes Derivat im Abschluss gesondert auszuweisen ist.

12. ***Wenn ein Unternehmen nach Maßgabe des vorliegenden Standards verpflichtet ist, ein eingebettetes Derivat getrennt von seinem Basisvertrag zu erfassen, aber eine gesonderte Bewertung des eingebetteten Derivats weder bei Erwerb noch an den folgenden Abschlussstichtagen möglich ist, dann ist der gesamte zusammengesetzte Vertrag wie ein zu Handelszwecken gehaltener finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zu behandeln.***

13. Wenn es einem Unternehmen nicht möglich ist, den beizulegenden Zeitwert eines eingebetteten Derivats auf Grundlage seiner Ausstattungsmerkmale verlässlich zu bestimmen (weil das eingebettete Derivat beispielsweise auf einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument basiert), dann entspricht der beizulegende Zeitwert des eingebetteten Derivats der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des strukturierten Finanzinstruments und dem beizulegenden Zeitwert des Basisvertrags, wenn diese gemäß dem vorliegenden Standard bestimmt werden können. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des eingebetteten Derivats nach dieser Methode nicht bestimmen kann, findet Paragraph 12 Anwendung, und das zusammengesetzte Finanzinstrument wird als zu Handelszwecken gehalten behandelt.

ANSATZ UND AUSBUCHUNG

Erstmaliger Ansatz

14. ***Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit dann und nur dann in seiner Bilanz anzusetzen, wenn das Unternehmen Vertragspartei der Regelungen des***

▼M2

Finanzinstruments wird. (Zum marktüblichen Erwerb eines finanziellen Vermögenswertes siehe Paragraph 38.)

Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes

15. Bei Konzernabschlüssen werden die Paragraphen 16-23 und Anhang A Paragraphen AG34-AG52 auf Konzernebene angewendet. Folglich konsolidiert ein Unternehmen zuerst alle Tochterunternehmen gemäß IAS 27 und SIC-12 *Konsolidierung – Zweckgesellschaften* und wendet dann die Paragraphen 16-23 und Anhang A Paragraphen AG34-AG52 auf die daraus resultierende Unternehmensgruppe an.

16. ***Vor der Beurteilung, ob und in welcher Höhe eine Ausbuchung gemäß den Paragraphen 17-23 zulässig ist, bestimmt ein Unternehmen, ob diese Paragraphen auf einen Teil des finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) oder auf einen finanziellen Vermögenswert (oder eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) in seiner Gesamtheit anzuwenden ist, und zwar wie folgt.***

(a) Die Paragraphen 17-23 sind dann und nur dann auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) anzuwenden, wenn der Teil, der für eine Ausbuchung in Erwägung gezogen wird, eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt.

(i) Der Teil enthält nur speziell abgegrenzte Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Wenn ein Unternehmen beispielsweise einen Zinsstrip eingeht, wobei die Vertragspartei das Recht auf die Zinszahlungen, jedoch nicht auf die Tilgungen aus dem Schuldinstrument erhält, sind die Paragraphen 17-23 auf die Zinszahlungen anzuwenden.

(ii) Der Teil umfasst lediglich einen exakt proportionalen (pro rata) Teil an den Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Wenn ein Unternehmen beispielsweise eine Vereinbarung eingeht, bei der die Vertragspartei die Rechte auf 90 Prozent aller Cashflows eines Schuldinstruments erhält, sind die Paragraphen 17-23 auf 90 Prozent dieser Cashflows anzuwenden. Gibt es mehr als eine Vertragspartei, wird nicht von jeder Vertragspartei verlangt, einen entsprechenden Anteil an den Cashflows zu haben, vorausgesetzt dass das übertragende Unternehmen einen exakt proportionalen Teil hat.

(iii) Der Teil umfasst lediglich einen exakt proportionalen (pro rata) Teil an speziell abgegrenzten Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Wenn ein Unternehmen beispielsweise eine Vereinbarung eingeht, bei der die Vertragspartei die Rechte auf 90 Prozent der Zinszahlungen eines Schuldinstruments erhält, sind die Paragraphen 17-23 auf 90 Prozent dieser Zinszahlungen anzuwenden. Gibt es mehr als eine Vertragspartei, wird nicht von jeder Vertragspartei verlangt, einen proportionalen Teil an den speziell abgegrenzten Cashflows zu haben, vorausgesetzt dass das übertragende Unternehmen einen exakt proportionalen Teil hat.

(b) In allen anderen Fällen sind die Paragraphen 17-23 auf den finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit (oder auf die Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit) anzuwenden. Wenn ein Unternehmen beispielsweise (i) die Rechte an den ersten oder letzten 90 Prozent der Zahlungseingänge aus einem finanziellen Vermögenswert (oder einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte), oder (ii) die Rechte an 90 Prozent der Cashflows aus einer Gruppe von Forderungen überträgt, dazu jedoch eine Garantie abgibt, dem Käufer jegliche Zahlungsausfälle bis in Höhe von 8 Prozent des Kapitalbetrags der Forderungen zu erstatten, sind die Paragraphen 17-23 auf den finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit (oder die Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit) anzuwenden.

In den Paragraphen 17-26 bezieht sich der Begriff, „finanzieller Vermögenswert“ entweder auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) wie oben in (a) beschrieben oder anderenfalls auf einen finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit (oder eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit).

▼M2

17. ***Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert dann und nur dann auszubuchen, wenn:***

(a) die vertraglichen Rechte auf Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert auslaufen;

oder

(b) es den finanziellen Vermögenswert, wie in den Paragraphen 18 und 19 dargestellt, überträgt und die Übertragung die Kriterien einer Ausbuchung gemäß Paragraph 20 erfüllt.

(Zum marktüblichen Verkauf von finanziellen Vermögenswerten siehe Paragraph 38.)

18. ***Ein Unternehmen überträgt dann und nur dann einen finanziellen Vermögenswert, wenn es entweder:***

(a) die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus dem finanziellen Vermögenswert überträgt;

oder

(b) die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zurückbehält, jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger im Rahmen einer Vereinbarung, die die Bedingungen in Paragraph 19 erfüllt, übernimmt.

19. ***Behält ein Unternehmen die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert (dem „ursprünglichen Vermögenswert“) zurück, übernimmt jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung dieser Cashflows an ein oder mehrere Unternehmen (die „eventuellen Empfänger“), hat das Unternehmen die Transaktion dann und nur dann als eine Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes zu behandeln, wenn alle drei nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind.***

(a) Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, den eventuellen Empfängern Zahlungen zu leisten, sofern es nicht entsprechende Beträge von dem ursprünglichen Vermögenswert vereinnahmt. Von dem Unternehmen geleistete kurzfristige Vorauszahlungen, die das Recht auf volle Rückerstattung des geliehenen Betrags zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen zum Marktzinssatz beinhalten, verletzen diese Bedingung nicht.

(b) Gemäß den Bedingungen des Übertragungsvertrags ist es dem Unternehmen untersagt, den ursprünglichen Vermögenswert zu verkaufen oder zu verpfänden, es sei denn als Sicherheit gegenüber den eventuellen Empfängern, um die Verpflichtung, Ihnen die Cashflows zu zahlen, zu erfüllen.

(c) Das Unternehmen ist verpflichtet, alle Cashflows, die es für die eventuellen Empfänger einnimmt, ohne wesentliche Verzögerung weiterzuleiten. Ein Unternehmen ist außerdem nicht befugt, solche Cashflows innerhalb der kurzen Erfüllungsperiode vom Inkassotag bis zum geforderten Überweisungstermin an die eventuellen Empfänger zu reinvestieren, außer in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (wie in IAS 7 Kapitalflussrechnungen definiert), wobei die Zinsen aus solchen Finanzinvestitionen an die eventuellen Empfänger weiterzuleiten sind.

20. ***Überträgt ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert (siehe Paragraph 18), hat es das Ausmaß festzustellen, in dem es die Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, zurückbehält. In diesem Fall gilt folgendes:***

(a) Wenn das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, überträgt, hat es den finanziellen Vermögenswert auszubuchen und jegliche bei dieser Übertragung entstandenen oder behaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten anzusetzen.

(b) Wenn das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, behält, hat es den finanziellen Vermögenswert weiterhin zu erfassen.

(c) Wenn das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, weder überträgt noch behält, hat es zu bestimmen, ob es die

▼M2

Verfügungsmacht des finanziellen Vermögenswertes behalten hat. In diesem Fall gilt folgendes:

(i) Wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht nicht behalten hat, ist der finanzielle Vermögenswert auszubuchen und sind jegliche bei dieser Übertragung entstandenen oder behaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten anzusetzen.

(ii) Wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht behalten hat, ist der finanzielle Vermögenswert in dem Umfang seines anhaltenden Engagements weiter zu erfassen (siehe Paragraph 30).

21. Die Übertragung von Risiken und Chancen (siehe Paragraph 20) wird durch einen Vergleich der Risikopositionen des Unternehmens im Hinblick auf Veränderungen in der Höhe und dem Eintrittszeitpunkt der Netto-Cashflows des übertragenen Vermögenswertes vor und nach der Übertragung festgestellt. Ein Unternehmen hat im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum eines finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, behalten, wenn sich seine Risikoposition im Hinblick auf Schwankungen des Barwertes der künftigen Netto-Cashflows durch die Übertragung nicht wesentlich geändert hat (weil z.B. das Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß einer Vereinbarung über dessen Rückkauf zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung veräußert hat). Ein Unternehmen hat im Wesentlichen alle Risiken und Chancen am Eigentum eines finanziellen Vermögenswertes übertragen, wenn seine Risikoposition im Hinblick auf solche Schwankungen nicht mehr signifikant ist im Vergleich zu der gesamten Schwankungsbreite des Barwertes der mit dem finanziellen Vermögenswert verbundenen künftigen Netto-Cashflows (weil z.B. das Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert lediglich mit der Option verkauft hat, ihn zum beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt des Rückkaufs zurückzukaufen, oder weil es einen exakt proportionalen Teil der Cashflows eines größeren finanziellen Vermögenswertes im Rahmen einer Vereinbarung, wie einer Kredit-Unterbeteiligung, die die Bedingungen in Paragraph 19 erfüllt, übertragen hat.

22. Oft ist es offensichtlich, ob ein Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen am Eigentum übertragen oder behalten hat, und es bedarf keiner weiteren Berechnungen. In anderen Fällen wird es notwendig sein, die Risikoposition des Unternehmens im Hinblick auf Schwankungen des Barwertes der künftigen Netto-Cashflows vor und nach der Übertragung zu berechnen und zu vergleichen. Zur Berechnung und zum Vergleich wird ein angemessener aktueller Marktzins als Abzinsungssatz benutzt. Jede für möglich gehaltene Schwankung der Netto-Cashflows wird berücksichtigt, wobei den Ergebnissen mit einer größeren Eintrittswahrscheinlichkeit mehr Gewicht beigemessen wird.

23. Ob das Unternehmen die Verfügungsmacht des übertragenen Vermögenswertes behalten hat (siehe Paragraph 20(c), hängt von der Fähigkeit des Empfängers ab, den Vermögenswert zu verkaufen. Wenn der Empfänger den Vermögenswert faktisch in seiner Gesamtheit an eine nicht verbundene dritte Partei verkaufen kann und diese Fähigkeit einseitig ausüben kann, ohne zusätzliche Einschränkungen der Übertragung aufzuerlegen, hat das Unternehmen die Verfügungsmacht nicht behalten. In allen anderen Fällen hat das Unternehmen die Verfügungsmacht behalten.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllen

(siehe Paragraph 20(a) und (c)(i))

24. ***Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert im Rahmen einer Übertragung, die die Bedingungen für eine vollständige Ausbuchung erfüllt, überträgt und sich das Recht behält, diesen finanziellen Vermögenswert gegen eine Gebühr zu verwalten, hat es für diesen Verwaltungs-/Abwicklungsvertrag entweder einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit aus dem Bedienungsrecht zu erfassen. Wenn die zu erhaltenen Gebühren voraussichtlich keine angemessene Vergütung für die Verwaltung bzw. Abwicklung durch das Unternehmen darstellen, ist eine Verbindlichkeit für die Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die zu erhaltenden Gebühren für die Verwaltung bzw. Abwicklung die angemessene Kompensierung voraussichtlich übersteigen, ist ein Vermögenswert aus dem Verwaltungsrecht zu einem Betrag erfassen, der auf der Grundlage einer Verteilung des Buchwertes des größeren finanziellen Vermögenswertes gemäß Paragraph 27 bestimmt wird.***

25. ***Wird infolge einer Übertragung ein finanzieller Vermögenswert vollständig ausgebucht, führt die Übertragung jedoch dazu, dass das***

▼M2

Unternehmen einen neuen finanziellen Vermögenswert erhält bzw. eine neue finanzielle Verbindlichkeit oder eine Verbindlichkeit aus der Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung übernimmt, hat das Unternehmen den neuen finanziellen Vermögenswert, die neue finanzielle Verbindlichkeit oder die Verbindlichkeit aus der Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen.

26. ***Bei der vollständigen Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes ist die Differenz zwischen:***

(a) dem Buchwert

und

(b) der Summe aus (i) der erhaltenen Gegenleistung (einschließlich jedes neu erhaltenen Vermögenswertes abzüglich jeder neu übernommenen Verbindlichkeit) und (ii) aller kumulierten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ergebniswirksam zu erfassen.

27. ***Ist der übertragene Vermögenswert Teil eines größeren Vermögenswertes (wenn ein Unternehmen z.B. Zinszahlungen, die Teil eines Schuldinstruments sind, überträgt, siehe Paragraph 16(a)) und der übertragene Teil die Bedingungen für eine vollständige Ausbuchung erfüllt, ist der frühere Buchwert des größeren finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil, der ausgebucht wird, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Übertragungstag aufzuteilen. Zu diesem Zweck ist ein einbehaltener Vermögenswert aus dem Verwaltungsrecht als ein Teil, der weiter erfasst wird, zu behandeln. Die Differenz zwischen:***

(a) dem Buchwert, der dem ausgebuchten Teil zugeordnet wurde,

und

(b) der Summe aus (i) der für den ausgebuchten Teil erhaltenen Gegenleistung (einschließlich jedes neu erhaltenen Vermögenswertes abzüglich jeder neu übernommenen Verbindlichkeit) und (ii) aller kumulierten ihm zugeordneten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ist ergebniswirksam zu erfassen. Ein kumulierter Gewinn oder Verlust, der im Eigenkapital erfasst wurde, wird zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der ausgebucht wurde, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile aufgeteilt.

28. Wenn ein Unternehmen den früheren Buchwert des größeren finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der ausgebucht wurde, aufteilt, muss der beizulegende Zeitwert des Teils, der weiter erfasst wird, bestimmt werden. Hat das Unternehmen in der Vergangenheit ähnliche Teile verkauft wie denjenigen, der weiter erfasst wird, oder gibt es andere Markttransaktionen für solche Teile, liefern die jüngsten Preise gegenwärtiger Transaktionen die beste Schätzung für seinen beizulegenden Zeitwert. Gibt es keine Preisnotierungen oder aktuelle Markttransaktionen zur Belegung des beizulegenden Zeitwertes des Teils, der weiter erfasst wird, besteht die beste Schätzung des beizulegenden Zeitwertes in der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des größeren finanziellen Vermögenswertes als Ganzes und der vom Empfänger erhaltenen Gegenleistung für den ausgebuchten Teil.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllen

(siehe Paragraph 20(b))

29. ***Führt eine Übertragung nicht zu einer Ausbuchung, da das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen an dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes behalten hat, hat das Unternehmen den übertragenen Vermögenswert in seiner Gesamtheit weiter zu erfassen und eine finanzielle Verbindlichkeit für die erhaltene Gegenleistung zu erfassen. In den nachfolgenden Berichtsperioden hat das Unternehmen alle Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert und alle Aufwendungen für die finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen.***

Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten

(siehe Paragraph 20(c)(ii))

30. ***Wenn ein Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen am Eigentum eines übertragenen Vermögenswertes weder überträgt noch***

▼M2

behält und die Verfügungsmacht an dem übertragenen Vermögenswert behält, hat das Unternehmen den übertragenen Vermögenswert weiter in dem Umfang seines anhaltenden Engagements zu erfassen. Der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens an dem übertragenen Vermögenswert entspricht dem Umfang, in dem es Wertänderungen des übertragenen Vermögenswertes ausgesetzt ist. Einige Beispiele:

(a) Wenn das anhaltende Engagement eines Unternehmens der Form nach den übertragenen Vermögenswert garantiert, ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens der niedrigere aus (i) dem Betrag des Vermögenswertes und (ii) dem Höchstbetrag der erhaltenen Gegenleistung, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste („der garantierte Betrag").

(b) Wenn das anhaltende Engagement des Unternehmens der Form nach eine geschriebene oder eine erworbene Option (oder beides) auf den übertragenen Vermögenswert ist, so ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens der Betrag des übertragenen Vermögenswertes, den das Unternehmen zurückkaufen kann. Im Fall einer geschriebenen Verkaufsoption auf einen Vermögenswert, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens allerdings auf den niedrigeren Betrag aus beizulegendem Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes und Ausübungspreis der Option begrenzt (siehe Paragraph AG48).

(c) Wenn das anhaltende Engagement des Unternehmens der Form nach eine Option ist, die durch Barausgleich oder vergleichbare Art auf den übertragenen Vermögenswert erfüllt wird, wird der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens in derselben Art und Weise wie derjenige aus Optionen ermittelt, die nicht durch Barausgleich erfüllt werden, wie oben unter (b) beschrieben.

31. *Wenn ein Unternehmen weiterhin einen Vermögenswert im Umfang seines anhaltenden Engagements erfasst, hat das Unternehmen auch eine damit verbundene Verbindlichkeit zu erfassen. Ungeachtet der anderen Bewertungsvorschriften dieses Standards werden der übertragene Vermögenswert und die damit verbundene Verbindlichkeit in einer Weise bewertet, die die Rechte und Verpflichtungen widerspiegelt, die das Unternehmen behalten hat. Die verbundene Verbindlichkeit wird so bewertet, dass der Nettobuchwert aus übertragenem Vermögenswert und verbundener Verbindlichkeit:*

(a) den fortgeführten Anschaffungskosten der von dem Unternehmen behaltenen Rechte und Verpflichtungen entspricht, falls der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird;

oder

(b) gleich dem beizulegenden Zeitwert der von dem Unternehmen behaltenen Rechte und Verpflichtungen ist, wenn diese eigenständig bewertet würden, falls der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird.

32. *Das Unternehmen hat weiterhin alle Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert in dem Umfang seines anhaltenden Engagements zu erfassen sowie alle Aufwendungen für damit verbundene Verbindlichkeiten.*

33. *Bei der Folgebewertung werden aufgetretene Änderungen im beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes und der damit verbundenen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 55 gleichartig erfasst und nicht miteinander saldiert.*

34. *Bezieht sich das anhaltende Engagement des Unternehmens nur auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (wenn z.B. ein Unternehmen sich eine Option behält, einen Teil des übertragenen Vermögenswertes zurückzukaufen, oder einen Residualanspruch behält, der nicht zu einer Einbehaltung im Wesentlichen aller mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen führt und das Unternehmen die Verfügungsmacht behält), hat das Unternehmen den früheren Buchwert des finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der von ihm gemäß des anhaltenden Engagements weiter erfasst wird, und dem Teil, den es nicht länger erfasst, auf Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Übertragungstag, aufzuteilen. Diesbezüglich sind die Bestimmungen aus Paragraph 28 anzuwenden. Die Differenz zwischen:*

(a) dem Buchwert, der dem nicht länger erfassten Teil zugeordnet wurde;

▼M2

und

(b) der Summe aus (i) der für den nicht länger erfassten Teil erhaltenen Gegenleistung und (ii) allen ihm zugeordneten kumulierten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ist ergebniswirksam zu erfassen. Ein kumulierter Gewinn oder Verlust, der im Eigenkapital erfasst wurde, wird zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der nicht länger erfasst wird, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile aufgeteilt.

35. […].

Alle Übertragungen

36. *Wird ein übertragener Vermögenswert weiterhin erfasst, dürfen der Vermögenswert und die verbundene Verbindlichkeit nicht saldiert werden. Ebenso darf ein Unternehmen Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert nicht mit Aufwendungen saldieren, die für die verbundene Verbindlichkeit angefallen sind (siehe IAS 32 Paragraph 42).*

37. *Bietet der Übertragende dem Empfänger nicht-zahlungswirksame Sicherheiten (wie Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente), hängt die Bilanzierung der Sicherheit durch den Übertragenden und den Empfänger davon ab, ob der Empfänger das Recht hat, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, und davon, ob der Übertragende ausgefallen ist. Der Übertragende und der Empfänger haben die Sicherheit folgendermaßen zu bilanzieren:*

(a) Hat der Empfänger das vertrags- oder gewohnheitsmäßige Recht, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, dann hat der Übertragende diesen Vermögenswert in seiner Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten neu zu klassifizieren (z.B. als verliehenen Vermögenswert, verpfändetes Eigenkapitalinstrument oder Rückkaufforderung).

(b) Verkauft der Empfänger die ihm dienende Sicherheit, hat er den Veräußerungserlös und eine zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende Verbindlichkeit für seine Verpflichtung, die Sicherheit zurückzugeben, zu erfassen.

(c) Ist der Übertragende nach den Bedingungen des Vertrags ausgefallen und ist er nicht länger berechtigt, die Sicherheit zurückzufordern, hat er die Sicherheit auszubuchen und der Empfänger die Sicherheit als seinen Vermögenswert anzusetzen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, oder wenn er die Sicherheit bereits verkauft hat, seine Verpflichtung zur Rückgabe der Sicherheit auszubuchen.

(d) Mit Ausnahme der Bestimmungen unter (c) hat der Übertragende die Sicherheit als seinen Vermögenswert anzusetzen, und der Empfänger darf die Sicherheit nicht als einen Vermögenswert ansetzen.

Marktüblicher Kauf und Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes

38. *Ein marktüblicher Kauf oder Verkauf von finanziellen Vermögenswerten ist entweder zum Handelstag oder zum Erfüllungstag anzusetzen bzw. auszubuchen (siehe Anhang A Paragraphen AG53-AG56).*

Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit

39. *Ein Unternehmen hat eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit) dann und nur dann aus seiner Bilanz zu entfernen, wenn diese getilgt ist – d.h. wenn die im Vertrag genannten Verpflichtungen beglichen oder aufgehoben sind oder ausläuft.*

40. *Ein Austausch von Schuldinstrumenten mit substanziell verschiedenen Vertragsbedingungen zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und einem Kreditgeber ist wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und den Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu behandeln. In gleicher Weise ist eine wesentliche Änderung der Vertragsbedingungen einer vorhandenen finanziellen Verbindlichkeit oder einem Teil davon (ungeachtet dessen, ob auf die finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners zurückzuführen oder nicht) wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und den Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu behandeln.*

41. *Die Differenz zwischen dem Buchwert einer getilgten oder auf eine andere Partei übertragenen finanziellen Verbindlichkeit (oder eines Teils derselben) und der gezahlten Gegenleistung, einschließlich übertragener*

▼M2

nicht-zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen.

42. Wenn ein Unternehmen einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit zurückkauft, hat das Unternehmen den früheren Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil, der ausgebucht ist, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Rückkauftag aufzuteilen. Die Differenz zwischen (a) dem Buchwert, der dem ausgebuchten Teil zugeordnet wurde, und (b) der gezahlten Gegenleistung für den ausgebuchten Teil, einschließlich übertragener nicht-zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen.

BEWERTUNG

Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

43. ***Bei dem erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit hat ein Unternehmen diese zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, im Falle eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, unter Einschluss von Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb des finanziellen Vermögenswertes oder der Emission der finanziellen Verbindlichkeit zuzurechnen sind.***

44. Bilanziert ein Unternehmen einen Vermögenswert, der in den folgenden Perioden zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird, zum Erfüllungstag, wird der Vermögenswert erstmalig zu seinem beizulegenden Zeitwert am Handelstag erfasst (siehe Anhang A Paragraphen AG53-AG56).

Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte

45. Zum Zwecke der Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswertes nach dessen erstmaligem Ansatz stuft der vorliegende Standard finanzielle Vermögenswerte in die folgenden vier in Paragraph 9 definierten Kategorien ein:

    (a) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden;

    (b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen;

    (c) Kredite und Forderungen;

    und

    (d) zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte.

    Diese Kategorien sind für die Bewertung und die ertragswirksame Erfassung nach diesem Standard maßgeblich. Das Unternehmen kann für den Ausweis im Abschluss andere Bezeichnungen für diese Kategorien oder andere Einteilungen verwenden. Das Unternehmen hat die durch IAS 32 geforderten Informationen im Anhang anzugeben.

46. ***Mit Ausnahme der nachfolgend genannten finanziellen Vermögenswerte hat ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte, einschließlich derivativer Finanzinstrumente mit positivem Marktwert, nach dem erstmaligen Ansatz mit deren beizulegendem Zeitwert ohne Abzug von Transaktionskosten, die beim Verkauf oder einer anders gearteten Veräußerung anfallen könnten, zu bewerten:***

    (a) Kredite und Forderungen in der Definition von Paragraph 9, die zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet werden;

    (b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen in der Definition von Paragraph 9, die zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet werden;

    und

    (c) Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Preis vorliegt und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, sowie Derivate auf solche nicht notierte Eigenkapitalinstrumente, die nur durch Andienung erfüllt werden können; diese sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten (siehe Anhang A Paragraphen AG80 und AG81).

▼M2

Finanzielle Vermögenswerte, die als Grundgeschäfte designiert wurden, sind gemäß den in den Paragraphen 89-102 angegebenen Bilanzierungsvorschriften für Sicherungsbeziehungen zu bewerten. Alle finanziellen Vermögenswerte außer denen, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sind gemäß den Paragraphen 58-70 und Anhang A Paragraphen AG84-AG93 auf Wertminderung zu überprüfen.

Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten

47. ***Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen alle finanziellen Verbindlichkeiten mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu bewerten, mit Ausnahme von:***

(a) finanziellen Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Solche Verbindlichkeiten, einschließlich derivativer Finanzinstrumente mit negativem Marktwert, sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, mit Ausnahme einer derivativen Verbindlichkeit auf ein nicht notiertes Eigenkapitalinstrument, dessen beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, und das nur durch Andienung erfüllt werden kann; diese ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

(b) finanziellen Verbindlichkeiten, die entstehen, wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht zu einer Ausbuchung berechtigt, oder die infolge des Ansatzes des anhaltenden Engagements bilanziert werden. Die Paragraphen 29 und 31 sind auf die Bewertung derartiger finanzieller Verbindlichkeiten anzuwenden.

Finanzielle Verbindlichkeiten, die als Grundgeschäfte designiert wurden, sind gemäß den in den Paragraphen 89-102 angegebenen Bilanzierungsbestimmungen für Sicherungsbeziehungen zu bewerten.

Überlegungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert

48. ***Zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, um den vorliegenden Standard oder IAS 32 anzuwenden, hat ein Unternehmen die Paragraphen AG69-AG82 des Anhangs A anzuwenden.***

49. Der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit mit einem Kontokorrentinstrument (z.B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag, der vom ersten Tag an, an dem der Betrag zurückgezahlt werden muss, abgezinst wird.

Umklassifizierungen

50. ***Ein Unternehmen darf ein Finanzinstrument nicht in die oder aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umklassifizieren, solange dieses gehalten wird oder begeben ist.***

51. ***Falls es auf Grund einer geänderten Absicht oder Fähigkeit nicht länger sachgerecht ist, eine Finanzinvestition als bis zur Fälligkeit zu halten zu klassifizieren, ist eine Umklassifizierung als zur Veräußerung verfügbar und eine Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert vorzunehmen und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55(b) zu erfassen.***

52. ***Wann immer Verkäufe oder Umklassifizierungen eines mehr als geringfügigen Betrags an bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen die Bedingungen in Paragraph 9 nicht erfüllen, sind alle übrigen bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumente in ‚zur Veräußerung verfügbar' umzugliedern. Bei solchen Umklassifizierungen ist die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55(b) zu erfassen.***

53. ***Wird eine verlässliche Bewertung für einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit verfügbar, die es in der Art bislang nicht gab, und muss der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wenn eine verlässliche Bewertung verfügbar ist (siehe Paragraphen 46(c) und 47), ist der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55 zu erfassen.***

54. ***Falls es auf Grund einer geänderten Absicht oder Fähigkeit oder in dem seltenen Fall, dass eine verlässliche Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes nicht länger möglich ist (siehe Paragraphen 46(c) und 47), oder weil die in Paragraph 9 angesprochenen ‚zwei vorangegangenen***

▼M2

Geschäftsjahre' abgelaufen sind, nunmehr sachgerecht ist, einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit mit Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten an Stelle des beizulegenden Zeitwerts anzusetzen, so wird der zu diesem Zeitpunkt mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Buchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit zu den neuen Anschaffungs- bzw. fortgeführten Anschaffungskosten. Jeglicher in Übereinstimmung mit Paragraph 55(b) direkt im Eigenkapital erfasste frühere Gewinn oder Verlust aus diesem Vermögenswert ist folgendermaßen zu behandeln:

(a) Im Falle eines finanziellen Vermögenswertes mit fester Laufzeit ist der Gewinn oder Verlust über die Restlaufzeit der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestition mittels der Effektivzinsmethode ergebniswirksam aufzulösen. Jedwede Differenz zwischen den neuen fortgeführten Anschaffungskosten und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag ist ebenso über die Restlaufzeit des finanziellen Vermögenswertes mittels der Effektivzinsmethode aufzulösen, ähnlich einer Verteilung von Agien und Disagien. Wird nachträglich eine Wertminderung für den finanziellen Vermögenswert festgestellt, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste Gewinn oder Verlust gemäß Paragraph 67 im Periodenergebnis zu erfassen.

(b) Im Falle eines finanziellen Vermögenswertes ohne feste Laufzeit ist der Gewinn oder Verlust solange im Eigenkapital zu belassen, bis der finanzielle Vermögenswert verkauft oder anderweitig abgegeben wird und erst dann im Periodenergebnis zu erfassen. Wird nachträglich eine Wertminderung für den finanziellen Vermögenswert festgestellt, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste frühere Gewinn oder Verlust gemäß Paragraph 67 im Periodenergebnis zu erfassen.

Gewinne und Verluste

55. *Ein Gewinn oder Verlust aus einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, die nicht Teil einer Sicherungsbeziehung sind (siehe die Paragraphen 89-102), ist wie folgt zu erfassen:*

(a) Ein Gewinn oder Verlust aus einem finanziellen Vermögenswert bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist im Periodenergebnis zu erfassen.

(b) Ein Gewinn oder Verlust aus einem zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert ist in der Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals (siehe IAS 1 **Darstellung des Abschlusses***) solange direkt im Eigenkapital zu erfassen, mit Ausnahme von Wertberichtigungen (siehe Paragraphen 67-70) und von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung (siehe Anhang A Paragraph AG83), bis der finanzielle Vermögenswert ausgebucht wird. Zu diesem Zeitpunkt ist der zuvor im Eigenkapital erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust im Periodenergebnis zu erfassen. Die mittels der Effektivzinsmethode berechneten Zinsen sind dagegen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (siehe IAS 18* **Erträge***). Dividenden auf zur Veräußerung verfügbare Eigenkapitalinstrumente sind mit der Entstehung des Rechtsanspruches des Unternehmens auf Zahlung bei Gewinnen oder Verlusten zu erfassen.*

56. *Gewinne oder Verluste aus finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die mit den fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden (siehe die Paragraphen 46 und 47), werden im Periodenergebnis erfasst, wenn der finanzielle Vermögenswert oder die finanzielle Verbindlichkeit ausgebucht oder wertgemindert ist sowie im Rahmen von Amortisationen. Bei finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die Grundgeschäfte darstellen (siehe Paragraphen 78-84 und Anhang A Paragraphen AG98-AG101) erfolgt die Bilanzierung der Gewinne bzw. Verluste dagegen gemäß den Paragraphen 89-102.*

57. *Bilanziert ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte zum Erfüllungstag (siehe Paragraph 38 und Anhang A Paragraphen AG53 und AG56), ist eine Änderung des beizulegenden Zeitwertes des entgegenzunehmenden Vermögenswertes in der Zeit zwischen dem Handelstag und dem Erfüllungstag für jene Vermögenswerte nicht zu erfassen, die mit ihren Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden (mit Ausnahme von Wertberichtigungen). Bei Vermö-*

▼M2

genswerten, die mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden, wird die Änderung des beizulegenden Zeitwertes jedoch gemäß Paragraph 55 entweder im Periodenergebnis oder im Eigenkapital erfasst.

Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten

58. ***Ein Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag zu ermitteln, ob objektive Hinweise darauf schließen lassen, dass eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten vorliegt. Bestehen derartige Hinweise, hat das Unternehmen Paragraph 63 (für mit fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Vermögenswerte) oder Paragraph 67 (für zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte) anzuwenden, um den Betrag einer Wertberichtigung zu bestimmen.***

59. Ein finanzieller Vermögenswert oder eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten ist nur dann wertgemindert und Wertminderungen sind nur dann entstanden, wenn infolge eines oder mehrerer Ereignisse, die nach dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswertes eintraten (ein „Schadensfall"), ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung vorliegt und dieser Schadensfall (oder -fälle) eine Auswirkung auf die erwarteten künftigen Cashflows des finanziellen Vermögenswertes oder der Gruppe der finanziellen Vermögenswerte hat, die sich verlässlich schätzen lässt. Es kann sein, dass es nicht möglich ist, ein einzelnes, singuläres Ereignis als Grund für die Wertminderung zu identifizieren. Vielmehr könnte ein Zusammentreffen mehrerer Ereignisse die Wertminderung verursacht haben. Verluste aus künftig erwarteten Ereignissen, dürfen ungeachtete ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit nicht erfasst werden. Objektive Hinweise auf eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer Gruppe von Vermögenswerten schließen beobachtbare Daten zu den folgenden Schadensfällen, die dem Inhaber des Vermögenswertes zur Kenntnis gelangen, ein:

(a) erhebliche finanzielle Schwierigkeiten des Emittenten oder des Schuldners;

(b) ein Vertragsbruch wie beispielsweise ein Ausfall oder Verzug von Zins- oder Tilgungszahlungen;

(c) Zugeständnisse von Seiten des Kreditgebers an den Kreditnehmer infolge wirtschaftlicher oder rechtlicher Gründe im Zusammenhang mit den finanziellen Schwierigkeiten des Kreditnehmers, die der Kreditgeber ansonsten nicht gewähren würde;

(d) eine erhöhte Wahrscheinlichkeit, dass der Kreditnehmer in Insolvenz oder ein sonstiges Sanierungsverfahren geht;

(e) das Verschwinden eines aktiven Marktes für diesen finanziellen Vermögenswert infolge finanzieller Schwierigkeiten;

oder

(f) beobachtbare Daten, die auf eine messbare Verringerung der erwarteten künftigen Cashflows aus einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten seit deren erstmaligem Ansatz hinweisen, obwohl die Verringerung noch nicht einzelnen finanziellen Vermögenswerten der Gruppe zugeordnet werden kann, einschließlich:

(i) nachteilige Veränderungen beim Zahlungsstand von Kreditnehmern in der Gruppe (z.B. eine größere Anzahl an Zahlungsaufschüben oder eine größere Anzahl von Kreditkarteninhabern, die ihr Kreditlimit erreicht haben und den niedrigsten Monatsbetrag zahlen);

oder

(ii) volkswirtschaftliche oder regionale wirtschaftliche Bedingungen, die mit Ausfällen bei den Vermögenswerten der Gruppe korrelieren (z.B. eine Steigerung der Arbeitslosenquote in der Region des Kreditnehmers, ein Verfall der Immobilienpreise für Hypotheken in dem betreffenden Gebiet, eine Ölpreisreduzierung für Kredite an Erdölproduzenten oder nachteilige Veränderungen in den Branchenbedingungen, die die Kreditnehmer der Gruppe beinträchtigen).

60. Das Verschwinden eines aktiven Marktes infolge der Einstellung des öffentlichen Handels mit Wertpapieren eines Unternehmens ist kein Hinweis auf eine Wertminderung. Auch die Herabstufung des Bonitätsratings eines Unternehmens ist für sich genommen kein Hinweis auf eine Wertminderung, es kann jedoch zusammen mit anderen verfügbaren Informationen ein Hinweis auf eine Wertminderung sein. Eine Abnahme

▼M2

des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes unter seine Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten ist nicht notwendigerweise ein Hinweis auf eine Wertminderung (z.B. eine Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Schuldinstruments, die durch einen Anstieg des risikolosen Zinssatzes entsteht).

61. Zusätzlich zu den Arten von Ereignissen aus Paragraph 59 schließt ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments Informationen über signifikante Änderungen mit nachteiligen Folgen ein, die in dem technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfeld, in welchem der Emittent tätig ist, eingetreten sind und deutet darauf hin, dass die Ausgabe für das Eigenkapitalinstrument nicht zurückerlangt werden könnte. Eine signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten ist ebenfalls ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung.

62. In manchen Fällen mögen die beobachtbaren Daten, die für die Schätzung der Höhe der Wertberichtigung eines finanziellen Vermögenswertes erforderlich sind, nur begrenzt vorhanden oder nicht länger in vollem Umfang relevant für die gegenwärtigen Umstände sein. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Kreditnehmer in finanziellen Schwierigkeiten ist und nur wenige historische Daten über vergleichbare Kreditnehmer vorliegen. Ein Unternehmen greift zur Schätzung der Höhe einer Wertberichtigung in diesen Fällen auf seine Erfahrungen zurück. In ähnlicher Weise greift ein Unternehmen auf Erfahrungen zurück, um die beobachtbaren Daten auf eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten zur Widerspiegelung der gegenwärtigen Umstände anzupassen (siehe Paragraph AG89). Die Verwendung vernünftiger Schätzungen ist bei der Aufstellung von Abschlüssen unumgänglich und beeinträchtigt deren Verlässlichkeit nicht.

Finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden

63. ***Gibt es einen objektiven Hinweis, dass eine Wertminderung bei mit fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten Krediten und Forderungen oder bei bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen eingetreten ist, ergibt sich die Höhe des Verlusts als Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswertes und dem Barwert der erwarteten künftigen Cashflows (mit Ausnahme künftiger, noch nicht erlittener Kreditausfälle), abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des finanziellen Vermögenswertes (d.h. dem bei erstmaligem Ansatz ermittelten Zinssatz). Der Buchwert des Vermögenswertes ist entweder direkt oder unter Verwendung eines Wertberichtigungskontos zu reduzieren. Der Verlustbetrag ist ergebniswirksam zu erfassen.***

64. Ein Unternehmen stellt zunächst fest, ob ein objektiver Hinweis auf Wertminderung bei finanziellen Vermögenswerten, die für sich gesehen bedeutsam sind, individuell und bei finanziellen Vermögenswerten, die für sich gesehen nicht bedeutsam sind (siehe Paragraph 59), individuell oder gemeinsam besteht. Stellt ein Unternehmen fest, dass für einen einzeln untersuchten finanziellen Vermögenswert, sei er bedeutsam oder nicht, kein objektiver Hinweis auf Wertminderung besteht, nimmt es den Vermögenswert in eine Gruppe finanzieller Vermögenswerte mit vergleichbaren Ausfallrisikoprofilen auf und untersucht sie gemeinsam auf Wertminderung. Vermögenswerte, die einzeln auf Wertminderung untersucht werden und für die eine Wertberichtigung neu bzw. weiterhin erfasst wird, werden nicht in eine gemeinsame Wertminderungsbeurteilung einbezogen.

65. ***Verringert sich die Höhe der Wertberichtigung in einer der folgenden Berichtsperioden und kann diese Verringerung objektiv auf einen nach der Erfassung der Wertminderung aufgetretenen Sachverhalt zurückgeführt werden (wie beispielsweise die Verbesserung des Bonitätsratings eines Schuldners), ist die früher erfasste Wertberichtigung entweder direkt oder durch Anpassung des Wertberichtigungskontos rückgängig zu machen. Dieser Vorgang darf zum Zeitpunkt der Wertaufholung jedoch nicht zu einem Buchwert des finanziellen Vermögenswertes führen, der den Betrag der fortgeführten Anschaffungskosten, der sich ergeben hätte, wenn die Wertminderung nicht erfasst worden wäre, übersteigt. Der Betrag der Wertaufholung ist ergebniswirksam zu erfassen.***

Finanzielle Vermögenswerte, zu Anschaffungskosten bilanziert werden

66. ***Bestehen objektive Hinweise darauf, dass eine Wertminderung bei einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument, das nicht zum beizulegenden***

▼M2

Zeitwert angesetzt wird, weil sein beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, oder bei einem derivativen Vermögenswert, der mit diesem nicht notierten Eigenkapitalinstrument verknüpft ist und nur durch Andienung erfüllt werden kann, aufgetreten ist, ergibt sich der Betrag der Wertberichtigung als Differenz zwischen dem Buchwert des finanziellen Vermögenswertes und dem Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, die mit der aktuellen Marktrendite eines vergleichbaren finanziellen Vermögenswerts abgezinst werden (siehe Paragraph 46(c) und Anhang A Paragraph AG80 und AG81). Solche Wertberichtigungen dürfen nicht rückgängig gemacht werden.

Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte

67. ***Wenn ein Rückgang des beizulegenden Zeitwertes eines zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswertes direkt im Eigenkapital erfasst wurde und ein objektiver Hinweis besteht, dass der Vermögenswert wertgemindert ist (siehe Paragraph 59), ist der direkt im Eigenkapital angesetzte kumulierte Verlust aus dem Eigenkapital zu entfernen und ergebniswirksam zu erfassen, auch wenn der finanzielle Vermögenswert nicht ausgebucht wurde.***

68. ***Die Höhe des aus dem Eigenkapital gemäß Paragraph 67 entfernten und ergebniswirksam erfassten kumulierten Verlusts entspricht der Differenz zwischen den Anschaffungskosten (abzüglich etwaiger Tilgungen und Amortisationen) und dem aktuellen beizulegenden Zeitwert, abzüglich etwaiger, bereits früher ergebniswirksam erfasster Wertberichtigungen dieses finanziellen Vermögenswertes.***

69. ***Ergebniswirksam erfasste Wertberichtigungen für ein gehaltenes Eigenkapitalinstrument, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wird, dürfen nicht ergebniswirksam rückgängig gemacht werden.***

70. ***Wenn der beizulegende Zeitwert eines Schuldinstruments, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wurde, in einer nachfolgenden Berichtsperiode ansteigt und sich der Anstieg objektiv auf ein Ereignis zurückführen lässt, das nach der ergebniswirksamen Verbuchung der Wertminderung auftritt, ist die Wertberichtigung rückgängig zu machen und der Betrag der Wertaufholung ergebniswirksam zu erfassen.***

SICHERUNGSMAßNAHMEN

71. ***Besteht zwischen einem Sicherungsinstrument und einem in den Paragraphen 85-88 und Anhang A Paragraphen AG102-AG104 beschriebenen Grundgeschäft eine designierte Sicherungsbeziehung, so erfolgt die Bilanzierung der Gewinne und Verluste aus dem Sicherungsinstrument und dem Grundgeschäft gemäß den Paragraphen 89-102.***

Sicherungsinstrumente

Qualifizierende Instrumente

72. Dieser Standard beschränkt nicht die Umstände, in denen ein Derivat als Sicherungsinstrument bestimmt werden kann, sofern die in Paragraph 88 genannten Bedingungen erfüllt sind, mit Ausnahme bestimmter geschriebener Optionen (siehe Anhang A Paragraph AG94). Ein nicht-derivativer finanzieller Vermögenswert oder eine nicht-derivative finanzielle Verbindlichkeit kann jedoch nur dann als Sicherungsinstrument bestimmt werden, wenn es zur Absicherung eines Währungsrisikos benutzt wird.

73. Im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen können nur solche Finanzinstrumente als Sicherungsinstrumente bestimmt werden, bei denen eine nicht zum Berichtsunternehmen gehörende externe Partei (d.h. außerhalb der Unternehmensgruppe, des Segments oder des einzelnen Unternehmens, über die/das berichtet wird) eingebunden ist. Zwar können einzelne Unternehmen innerhalb eines Konzerns oder einzelne Bereiche innerhalb eines Unternehmens mit anderen Unternehmen des gleichen Konzerns oder anderen Bereichen des gleichen Unternehmens Sicherungsmaßnahmen durchführen, jedoch werden solche konzerninternen Transaktionen bei der Konsolidierung eliminiert. Daher qualifizieren solche Sicherungsmaßnahmen nicht für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe. Sie können jedoch die Bedingungen für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen in den Einzelabschlüssen oder separaten Einzelabschlüssen nach IFRS einzelner Unternehmen innerhalb der Unternehmensgruppe oder bei der Segmentberichterstattung erfüllen, sofern sie nicht zu dem einzelnen Unternehmen oder Segment gehören, über das berichtet wird.

▼M2

Bestimmung von Sicherungsinstrumenten

74. In der Regel existiert für ein Sicherungsinstrument in seiner Gesamtheit nur ein einziger beizulegender Zeitwert, und die Faktoren, die zu Änderungen des beizulegenden Zeitwerts führen, bedingen sich gegenseitig. Daher wird eine Sicherungsbeziehung von einem Unternehmen stets für ein Sicherungsinstrument in seiner Gesamtheit designiert. Die einzigen zulässigen Ausnahmen sind:

(a) die Trennung eines Optionskontrakts in inneren Wert und Zeitwertes, wobei nur die Änderung des inneren Wertes einer Option als Sicherungsinstrument bestimmt und die Änderung des Zeitwertes ausgeklammert wird;

sowie

(b) die Trennung von Zinskomponente und Kassakurs eines Terminkontrakts.

Diese Ausnahmen werden zugelassen, da der innere Wert der Option und die Prämie eines Terminkontrakts in der Regel getrennt bewertet werden können. Eine dynamische Sicherungsstrategie, bei der sowohl der innere Wert als auch der Zeitwert eines Optionskontrakts bewertet werden, kann die Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfüllen.

75. Ein Anteil des gesamten Sicherungsinstruments, wie beispielsweise 50 Prozent des Nominalvolumens, kann in einer Sicherungsbeziehung als Sicherungsinstrument bestimmt werden. Jedoch kann eine Sicherungsbeziehung nicht nur für einen Teil der Zeit, über den das Sicherungsinstrument noch läuft, bestimmt werden.

76. Ein einzelnes Sicherungsinstrument kann zur Absicherung verschiedener Risiken eingesetzt werden, vorausgesetzt dass (a) die abzusichernden Risiken eindeutig ermittelt werden können, (b) die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung nachgewiesen werden kann und (c) es möglich ist, eine exakte Zuordnung des Sicherungsinstruments zu den verschiedenen Risikopositionen zu gewährleisten.

77. Zwei oder mehrere Derivate oder Anteile davon (oder im Falle der Absicherung eines Währungsrisikos zwei oder mehrere nicht-derivative Instrumente oder Anteile davon bzw. eine Kombination von derivativen und nicht-derivativen Instrumenten oder Anteilen davon) können in Verbindung berücksichtigt und zusammen als Sicherungsinstrument eingesetzt werden, ebenso wenn das/die aus einigen Derivaten entstandene (n) Risiko/Risiken diejenigen aus anderen ausgleichen. Ein Collar oder ein anderes derivatives Finanzinstrument, in dem eine geschriebene Option mit einer erworbenen Option kombiniert wird, erfüllt jedoch nicht die Anforderungen an ein Sicherungsinstrument, wenn es sich netto um eine geschriebene Option handelt (für die eine Nettoprämie erhalten wird). Ebenso können zwei oder mehrere Finanzinstrumente (oder Anteile davon) als Sicherungsinstrumente designiert werden, jedoch nur wenn keins von ihnen eine geschriebene Option bzw. netto eine geschriebene Option ist.

Grundgeschäfte

Qualifizierende Grundgeschäfte

78. Ein Grundgeschäft kann ein bilanzierter Vermögenswert oder eine bilanzierte Verbindlichkeit, eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb sein. Das Grundgeschäft kann (a) ein einzelner Vermögenswert, eine einzelne Verbindlichkeit, eine feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, (b) eine Gruppe von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, festen Verpflichtungen, erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktionen oder Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe mit vergleichbarem Risikoprofil oder (c) bei der Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken ein Teil eines Portfolios an finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die demselben Risiko unterliegen, sein.

79. Im Gegensatz zu Krediten und Forderungen kann eine bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition kein Grundgeschäft im Hinblick auf Zinsrisiken oder Kündigungsrisiken sein, da die Klassifizierung als bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition die Absicht erfordert, die Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, ohne Rücksicht auf Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows einer solchen Finanzinvestition, die auf Zinsänderungen zurückzuführen sind. Eine bis zur

▼M2

Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition kann jedoch ein Grundgeschäft zum Zwecke der Absicherung von Währungs- und Ausfallrisiken sein.

80. Zum Zwecke der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen können nur Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, feste Verpflichtungen oder erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktionen als Grundgeschäfte bezeichnet werden, bei denen eine nicht zum Unternehmen gehörende externe Partei eingebunden ist. Daraus folgt, dass die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen bei Transaktionen zwischen Unternehmen oder Segmenten innerhalb derselben Unternehmensgruppe nur für Einzelabschlüsse oder separate Einzelabschlüsse nach IFRS eben dieser Unternehmen oder Segmente angewendet werden kann und nicht für den Konzernabschluss der Unternehmensgruppe. Als eine Ausnahme kann das Währungsrisiko aus einem konzerninternen monetären Posten (z. B. eine Verbindlichkeit/Forderung zwischen zwei Tochtergesellschaften) die Voraussetzung eines Grundgeschäfts im Konzernabschluss erfüllen, wenn es zu Gewinnen oder Verlusten aus einer Wechselkursrisikoposition führt, die gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* bei der Konsolidierung nicht vollkommen eliminiert werden. Nach IAS 21 werden Gewinne und Verluste aus Währungsumrechnungen von konzerninternen monetären Posten bei der Konsolidierung nicht vollkommen eliminiert, wenn der konzerninterne monetäre Posten zwischen zwei Unternehmen des Konzerns mit unterschiedlichen funktionalen Währungen abgewickelt wird.

Bestimmung finanzieller Posten als Grundgeschäfte

81. Ist das Grundgeschäft ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, so kann es ein Grundgeschäft im Hinblick auf Risiken, denen lediglich ein Teil seiner Cashflows oder seines beizulegenden Zeitwerts ausgesetzt ist (wie ein oder mehrere ausgewählte vertragliche Cashflows oder Teile derer oder ein Anteil am beizulegenden Zeitwert), sein, vorausgesetzt die Wirksamkeit kann ermittelt werden. Ein identifizierbarer und gesondert bewertbarer Teil des Zinsrisikos eines zinstragenden Vermögenswertes oder einer zinstragenden Verbindlichkeit kann beispielsweise als ein gesichertes Risiko bestimmt werden (wie z.B. ein risikoloser Zinssatz oder ein Benchmarkzinsteil des gesamten Zinsrisikos eines gesicherten Finanzinstruments).

81A. Bei der Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen das Zinsänderungsrisiko eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur im Falle einer solchen Absicherung) kann der abgesicherte Teil in Form eines Währungsbetrags festgelegt werden (z.B. ein Dollar-, Euro-, Pfund- oder Rand-Betrag) anstelle eines einzelnen Vermögenswertes (oder einer Verbindlichkeit). Auch wenn das Portfolio für Zwecke des Risikomanagements Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beinhalten kann, ist der festgelegte Betrag ein Betrag von Vermögenswerten oder ein Betrag von Verbindlichkeiten. Die Festlegung eines Nettobetrags aus Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ist nicht statthaft. Das Unternehmen kann einen Teil des Zinsänderungsrisikos, das mit diesem festgelegten Betrag verbunden ist, absichern. Im Falle der Absicherung eines Portfolios, das vorzeitig rückzahlbare Vermögenswerte enthält, kann ein Unternehmen beispielsweise jene Änderung des beizulegenden Zeitwertes absichern, die auf einer Änderung des abgesicherten Zinssatzes auf Grundlage der erwarteten statt der vertraglichen Zinsanpassungstermine beruht. […].

Bestimmung nicht finanzieller Posten als Grundgeschäfte

82. ***Handelt es sich bei dem Grundgeschäft nicht um einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, ist es wegen der Schwierigkeiten bei der Isolierung und Bewertung der in Bezug auf spezifische Risiken, ausgenommen der Währungsrisiken, zurechenbaren anteiligen Veränderungen der Cashflows bzw. der beizulegenden Zeitwerte entweder (a) als gegen Währungsrisiken oder (b) insgesamt als gegen alle Risiken abgesichert zu bestimmen.***

Bestimmung von Gruppen von Posten als Grundgeschäfte

83. Gleichartige Vermögenswerte oder gleichwertige Verbindlichkeiten sind nur dann zusammenzufassen und als Gruppe gegen Risiken abzusichern, wenn die einzelnen Vermögenswerte oder die einzelnen Verbindlichkeiten in der Gruppe demselben Risikofaktor unterliegen, der als Sicherungsgegenstand festgelegt wurde. Des Weiteren muss zu erwarten sein, dass die Änderung des beizulegenden Zeitwertes, die dem abgesicherten Risiko für jeden einzelnen Posten in der Gruppe zuzurechnen ist, in etwa proportional der gesamten Änderung des beizulegenden Zeitwertes im Hinblick auf das abgesicherte Risiko der Gruppe der Posten entspricht.

▼M2

84. Da ein Unternehmen die Wirksamkeit einer Absicherung durch den Vergleich der Änderung des beizulegenden Zeitwertes oder des Cashflows eines Sicherungsinstruments (oder einer Gruppe gleichartiger Sicherungsinstrumente) und eines Grundgeschäfts (oder einer Gruppe gleichartiger Grundgeschäfte) beurteilt, qualifiziert der Vergleich eines Sicherungsinstruments mit einer gesamten Nettoposition (z.B. der Saldo aller festverzinslichen Vermögenswerte und festverzinslichen Verbindlichkeiten mit vergleichbaren Laufzeiten) an Stelle eines Vergleichs mit einem bestimmten Grundgeschäft nicht für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

85. Die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen berücksichtigt den kompensatorischen Effekt von Änderungen des beizulegenden Zeitwertes des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts in der Gewinn- und Verlustrechnung.

86. ***Es gibt drei Arten von Sicherungsbeziehungen:***

(a) Absicherung des beizulegenden Zeitwertes: Eine Absicherung gegen das Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines bilanzierten Vermögenswertes oder einer bilanzierten Verbindlichkeit oder einer bilanzunwirksamen festen Verpflichtung oder eines genau bezeichneten Teils eines solchen Vermögenswertes, einer solchen Verbindlichkeit oder festen Verpflichtung, das auf ein bestimmtes Risiko zurückzuführen ist und Auswirkungen auf das Periodenergebnis haben könnte.

(b) Absicherung von Zahlungsströmen: Eine Absicherung gegen das Risiko schwankender Zahlungsströme, das (i) ein bestimmtes mit dem bilanzierten Vermögenswert oder der bilanzierten Verbindlichkeit (wie beispielsweise ein Teil oder alle künftigen Zinszahlungen einer variabel verzinslichen Schuld) oder dem mit einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktion verbundenes Risiko zurückzuführen ist und (ii) Auswirkungen auf das Periodenergebnis haben könnte.

(c) Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, wie in IAS 21 beschrieben.

87. Eine Absicherung des Währungsrisikos einer festen Verpflichtung kann als eine Absicherung des beizulegenden Zeitwertes oder als eine Absicherung von Zahlungsströmen bilanziert werden.

88. ***Eine Sicherungsbeziehung qualifiziert nur dann für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen gemäß den Paragraphen 89-102, wenn alle im Folgenden aufgeführten Bedingungen erfüllt sind:***

(a) Zu Beginn der Absicherung sind sowohl die Sicherungsbeziehung als auch die Risikomanagementzielsetzungen und -strategien des Unternehmens im Hinblick auf die Absicherung formal festzulegen und zu dokumentieren. Diese Dokumentation hat die Festlegung des Sicherungsinstruments, des Grundgeschäfts oder der abgesicherten Transaktion und die Art des abzusichernden Risikos zu beinhalten sowie eine Beschreibung, wie das Unternehmen die Wirksamkeit des Sicherungsinstruments bei der Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des gesicherten Grundgeschäfts bestimmen wird.

(b) Die Absicherung wird als in hohem Maße wirksam eingeschätzt hinsichtlich der Erreichung einer Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows in Bezug auf das abgesicherte Risiko (siehe Anhang A Paragraphen AG105-AG113), in Übereinstimmung mit der ursprünglich dokumentierten Risikomanagementstrategie für diese spezielle Sicherungsbeziehung.

(c) Bei Absicherungen von Zahlungsströmen muss eine der Absicherung zugrunde liegende erwartete künftige Transaktion eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit haben und Risiken im Hinblick auf Schwankungen der Zahlungsströme ausgesetzt sein, die sich letztlich im Periodenergebnis niederschlagen könnten.

(d) Die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ist verlässlich bestimmbar, d.h. der beizulegende Zeitwert oder die Cashflows des Grundgeschäfts, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, und der beizulegende Zeitwert des Sicherungsinstruments können verlässlich bestimmt werden (siehe Paragraphen 46 und 47 und Anhang A Paragraphen AG80 und AG81 für die Regelungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes).

▼M2

(e) Die Sicherungsbeziehung wird fortlaufend beurteilt und als tatsächlich hoch wirksam über die gesamte Berichtsperiode eingeschätzt, für die die Sicherungsbeziehung designiert wurde.

Absicherung des beizulegenden Zeitwertes

89. ***Erfüllt die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes im Verlauf der Berichtsperiode die in Paragraph 88 genannten Voraussetzungen, so hat die Bilanzierung folgendermaßen zu erfolgen:***

(a) der Gewinn oder Verlust aus der erneuten Bewertung des Sicherungsinstruments zum beizulegenden Zeitwert (für ein derivatives Sicherungsinstrument) oder die Währungskomponente seines gemäß IAS 21 bewerteten Buchwerts (für nicht derivative Sicherungsinstrumente) ist im Periodenergebnis zu erfassen;

und

(b) der Buchwert eines Grundgeschäfts ist um den dem abgesicherten Risiko zuzurechnenden Gewinn oder Verlust aus dem Grundgeschäft anzupassen und im Periodenergebnis zu erfassen. Dies gilt für den Fall, dass das Grundgeschäft ansonsten mit den Anschaffungskosten bewertet wird. Der dem abgesicherten Risiko zuzurechnende Gewinn oder Verlust ist im Periodenergebnis zu erfassen, wenn es sich bei dem Grundgeschäft um einen zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert handelt.

89A. Bei einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen das Zinsänderungsrisiko eines Teils eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur im Falle einer solchen Absicherung) kann die Anforderung von Paragraph 89(b) erfüllt werden, indem der dem Grundgeschäft zuzurechnende Gewinn oder Verlust entweder durch

(a) einen einzelnen gesonderten Posten innerhalb der Vermögenswerte für jene Zinsanpassungsperioden, in denen das Grundgeschäft ein Vermögenswert ist,

oder

(b) einen einzelnen gesonderten Posten innerhalb der Verbindlichkeiten hinsichtlich für jene Zinsanpassungsperioden, in denen das Grundgeschäft eine Verbindlichkeit ist,

dargestellt wird. Die unter (a) und (b) erwähnten gesonderten Posten sind in unmittelbarer Nähe zu den finanziellen Vermögenswerten oder den finanziellen Verbindlichkeiten darzustellen. Die in diesen gesonderten Posten ausgewiesenen Beträge sind bei der Ausbuchung der dazugehörigen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus der Bilanz zu entfernen.

90. Werden nur bestimmte, mit dem Grundgeschäft verbundene Risiken abgesichert, sind erfasste Änderungen des beizulegenden Zeitwertes eines Grundgeschäfts, die nicht dem abgesicherten Risiko zuzurechnen sind, gemäß einer der beiden in Paragraph 55 beschriebenen Methoden zu bilanzieren.

91. ***Ein Unternehmen hat die in Paragraph 89 dargelegte Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen künftig einzustellen, wenn:***

(a) das Sicherungsinstrument ausläuft oder veräußert, beendet oder ausgeübt wird (in diesem Sinne gilt ein Ersatz oder ein Überrollen eines Sicherungsinstruments in ein anderes Sicherungsinstrument nicht als Auslaufen oder Beendigung, sofern ein derartiger Ersatz oder ein derartiges Überrollen Teil der durch das Unternehmen dokumentierten Sicherungsstrategie ist);

(b) das Sicherungsgeschäft nicht mehr die in Paragraph 88 genannten Kriterien für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfüllt;

oder

(c) das Unternehmen die Designation zurückzieht.

92. ***Jede auf Paragraph 89(b) beruhende Anpassung des Buchwertes eines gesicherten Finanzinstruments, das zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird (oder im Falle einer Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken des gesonderten Bilanzposten, wie in Paragraph 89A beschrieben) ist ergebniswirksam aufzulösen. Sobald es eine Anpassung gibt, kann die Auflösung beginnen, sie darf aber nicht später als zu dem Zeitpunkt beginnen, an dem das Grundgeschäft nicht mehr um Änderungen des beizulegenden Zeitwertes, die auf das abzusichernde Risiko zurückzuführen sind, angepasst wird. Die Anpassung basiert auf***

▼M2

einem zum Zeitpunkt des Amortisationsbeginns neu berechneten Effektivzinssatz. Wenn jedoch im Falle einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen Zinsänderungsrisiken eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur bei einer solchen Absicherung) eine Amortisierung unter Einsatz eines neu berechneten Effektivzinssatzes nicht durchführbar ist, so ist der Anpassungsbetrag mittels einer linearen Amortisationsmethode aufzulösen. Der Anpassungsbetrag ist bis zur Fälligkeit des Finanzinstruments oder im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken bei Ablauf des entsprechenden Zinsanpassungstermins vollständig aufzulösen.

93. Wird eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung als Grundgeschäft designiert, so wird die nachfolgende kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes der festen Verpflichtung, die auf das gesicherte Risiko zurückzuführen ist, als Vermögenswert oder Verbindlichkeit mit einem entsprechendem Gewinn oder Verlust im Periodenergebnis zu erfassen (siehe Paragraph 89(b)). Die Änderungen des beizulegenden Zeitwertes des Sicherungsinstruments sind ebenfalls im Periodenergebnis zu erfassen.

94. Geht ein Unternehmen eine feste Verpflichtung ein, einen Vermögenswert zu erwerben oder eine Verbindlichkeit zu übernehmen, der/die ein Grundgeschäft im Rahmen einer Absicherung eines beizulegenden Zeitwertes darstellt, wird der Buchwert des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit, der aus der Erfüllung der festen Verpflichtung des Unternehmens hervorgeht, im Zugangszeitpunkt um die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes der festen Verpflichtung, der auf das in der Bilanz erfasste abgesicherte Risiko zurückzuführen ist, angepasst.

Absicherung von Zahlungsströmen

95. ***Erfüllt die Absicherung von Zahlungsströmen im Verlauf der Berichtsperiode die in Paragraph 88 genannten Voraussetzungen, so hat die Bilanzierung folgendermaßen zu erfolgen:***

(a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als effektive Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88), ist mittels der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen (siehe IAS 1);

und

(b) der ineffektive Teil des Gewinns oder Verlusts aus dem Sicherungsinstruments ist im Periodenergebnis zu erfassen.

96. Ausführlicher dargestellt wird eine Absicherung von Zahlungsströmen folgendermaßen bilanziert:

(a) die eigenständige, mit dem Grundgeschäft verbundene Eigenkapitalkomponente wird um den niedrigeren der folgenden Beträge (in absoluten Beträgen) berichtigt:

(i) den kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument seit Beginn der Sicherungsbeziehung;

und

(ii) die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes (Barwertes) der erwarteten künftigen Cashflows aus dem Grundgeschäft seit Beginn der Sicherungsbeziehung;

(b) ein verbleibender Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument oder einer bestimmten Komponente davon (das keine effektive Sicherung darstellt) wird im Periodenergebnis erfasst;

und

(c) sofern die dokumentierte Risikomanagementstrategie eines Unternehmens für eine bestimmte Sicherungsbeziehung einen bestimmten Teil des Gewinns oder Verlusts oder damit verbundener Cashflows aus einem Sicherungsinstrument von der Beurteilung der Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ausschließt (siehe Paragraph 74, 75 und 88(a)), so ist dieser ausgeschlossene Gewinn- oder Verlustteil gemäß Paragraph 55 zu erfassen.

97. ***Resultiert eine Absicherung einer erwarteten Transaktion später in dem Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, sind die damit verbundenen, direkt im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste gemäß Paragraph 95 in derselben Berichtsperiode oder denselben Berichtsperioden in das Ergebnis umzubuchen, in denen der erworbene Vermögenswert oder die***

▼M2

übernommene Verbindlichkeit das Ergebnis beeinflusst (wie z.B. in den Perioden, in denen Zinserträge oder Zinsaufwendungen erfasst werden). Erwartet ein Unternehmen jedoch, dass der gesamte oder ein Teil des direkt im Eigenkapital erfassten Verlusts in einer oder mehreren Berichtsperioden nicht wieder hereingeholt wird, hat es den voraussichtlich nicht wieder hereingeholten Betrag in das Periodenergebnis umzubuchen.

98. *Resultiert eine Absicherung einer erwarteten Transaktion später in dem Ansatz eines nicht finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit oder wird eine erwartete Transaktion für einen nicht finanziellen Vermögenswert oder eine nicht finanzielle Verbindlichkeit zu einer festen Verpflichtung, für die die Bilanzierung für die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes angewendet wird, hat das Unternehmen den nachfolgenden Punkt (a) oder (b) anzuwenden:*

   (a) Die entsprechenden Gewinne und Verluste, die gemäß Paragraph 95 unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, sind in das Ergebnis derselben Berichtsperiode oder der Berichtsperioden umzubuchen, in denen der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Verbindlichkeit den Gewinn oder Verlust beeinflusst (wie z.B. in den Perioden, in denen Abschreibungsaufwendungen oder Umsatzkosten erfasst werden). Erwartet ein Unternehmen jedoch, dass der gesamte oder ein Teil des direkt im Eigenkapital erfassten Verlusts in einer oder mehreren Berichtsperioden nicht wieder hereingeholt wird, hat es den voraussichtlich nicht wieder hereingeholten Betrag in das Periodenergebnis umzubuchen.

   (b) Die entsprechenden Gewinne und Verluste, die gemäß Paragraph 95 unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, werden entfernt und Teil der Anschaffungskosten im Zugangszeitpunkt oder eines anderweitigen Buchwertes des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit.

99. *Ein Unternehmen hat entweder Punkt (a) oder (b) aus Paragraph 98 als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu wählen und stetig auf alle Sicherungsbeziehungen anzuwenden, für die Paragraph 98 einschlägig ist.*

100. *Bei anderen als den in Paragraph 97 und 98 angeführten Absicherungen von Zahlungsströmen sind die Beträge, die unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, in derselben Periode oder denselben Perioden ergebniswirksam zu erfassen, in denen die abgesicherte erwartete Transaktion das Periodenergebnis beeinflusst (z.B., wenn ein erwarteter Verkauf stattfindet).*

101. *In jedem der nachstehenden Umstände hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 95-100 beschriebene Bilanzierung von Sicherungsziehungen einzustellen:*

   (a) Das Sicherungsinstrument läuft aus oder wird veräußert, beendet oder ausgeübt (in diesem Sinne gilt ein Ersatz oder ein Überrollen eines Sicherungsinstruments in ein anderes Sicherungsinstrument nicht als Auslaufen oder Beendigung, sofern ein derartiger Ersatz oder ein derartiges Überrollen Teil der durch das Unternehmen dokumentierten Sicherungsstrategie ist); In diesem Fall verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die vorhergesehene Transaktion eingetreten ist. Tritt die Transaktion ein, kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung.

   (b) Das Sicherungsgeschäft erfüllt nicht mehr die in Paragraph 88 genannten Kriterien für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen. In diesem Fall verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die vorhergesehene Transaktion eingetreten ist. Tritt die Transaktion ein, kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung.

   (c) Mit dem Eintritt der erwarteten Transaktion wird nicht mehr gerechnet, so dass in diesem Fall alle entsprechenden kumulierten Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument, die seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst werden (siehe Paragraph 95(a)), ergebniswirksam zu erfassen sind. Eine erwartete Transaktion, deren Eintritt nicht mehr hoch wahrscheinlich ist (siehe Paragraph 88(c)), kann jedoch noch immer erwartet werden, stattzufinden.

▼M2

(d) Das Unternehmen zieht die Designation zurück. Für Absicherungen einer erwarteten Transaktion verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die erwartete Transaktion eingetreten ist oder deren Eintritt nicht mehr erwartet wird. Tritt die Transaktion ein, so kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung. Wenn der Eintritt der Transaktion nicht mehr erwartet wird, ist der direkt im Eigenkapital erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust ergebniswirksam zu erfassen.

Absicherungen einer Nettoinvestition

102. *Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, einschließlich einer Absicherung eines monetären Postens, der als Teil der Nettoinvestition behandelt wird (siehe IAS 21) sind in gleicher Weise zu bilanzieren wie die Absicherung von Zahlungsströmen:*

(a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als effektive Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88), ist mittels der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen (siehe IAS 1);

und

(b) der ineffektive Teil ist ergebniswirksam zu erfassen.

Der Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument, der dem effektiven Teil der Sicherungsbeziehung zuzurechnen ist und direkt im Eigenkapital erfasst wurde, ist bei der Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs ergebniswirksam zu erfassen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

103. *Ein Unternehmen hat diesen Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) darf für Berichtsperioden eines vor dem 1. Januar 2005 beginnenden Geschäftsjahres nicht angewendet werden, es sei denn, das Unternehmen wendet ebenfalls IAS 32 (herausgegeben Dezember 2003) an. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.*

104. *Dieser Standard ist rückwirkend anzuwenden mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 105-108. Der Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste vorangegangene dargestellte Berichtsperiode sowie alle anderen Vergleichsbeträge sind auf die Weise anzupassen, als wenn dieser Standard immer angewendet worden wäre, es sei denn die Anpassung der Informationen wäre nicht durchführbar. Wenn eine Anpassung nicht durchführbar ist, hat das Unternehmen diesen Sachverhalt anzugeben und aufzuführen, wie weit die Informationen angepasst wurden.*

105. *Wenn dieser Standard zum ersten Mal angewendet wird, darf ein Unternehmen einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zum erfolgswirksam bewerteten beizulegenden Zeitwert oder als zur Veräußerung verfügbar einstufen, auch wenn Paragraph 9 vorschreibt, eine solche Einstufung beim erstmaligen Ansatz vorzunehmen. Bei jeglicher Einstufung eines finanziellen Vermögenswertes als zur Veräußerung verfügbar hat ein Unternehmen alle kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwertes in einem getrennten Posten des Eigenkapitals bis zur nachfolgenden Ausbuchung oder Wertminderung zu erfassen und dann diesen kumulierten Gewinn oder Verlust in das Periodenergebnis zu übertragen. Für jedes als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete oder als zur Veräußerung verfügbar eingestufte Finanzinstrument hat das Unternehmen:*

(a) den finanziellen Vermögenswert oder die finanzielle Verbindlichkeit mittels der neuen Einstufung an die Vergleichsabschlüsse anzupassen;

und

▼M2

(b) den beizulegenden Zeitwert der in jede Kategorie eingestuften finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten, sowie die Klassifizierung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

106. *Ein Unternehmen hat die Ausbuchungsvorschriften der Paragraphen 15-37 und Anhang A Paragraphen AG36-AG56 prospektiv anzuwenden, es sei denn Paragraph 107 lässt etwas anderes zu. Demzufolge darf ein Unternehmen, wenn es infolge einer Transaktion, die vor dem 1. Januar 2004 stattfand, die finanziellen Vermögenswerte gemäß IAS 39 (überarbeitet 2000) ausbuchte und diese Vermögenswerte nicht gemäß dem vorliegenden Standard ausgebucht werden würden, diese Vermögenswerte nicht erfassen.*

107. *Ungeachtet Paragraph 106 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften der Paragraphen 15-37 und Anhang A Paragraphen AG36-AG52 rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Datum anwenden, sofern die benötigten Informationen, um IAS 39 auf infolge vergangener Transaktionen ausgebuchte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten anzuwenden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.*

108. *Ein Unternehmen darf den Buchwert nicht finanzieller Vermögenswerte und nicht finanzieller Verbindlichkeiten nicht anpassen, um Gewinne und Verluste aus Absicherungen von Zahlungsströmen, die vor dem Beginn des Geschäftsjahres, in dem der vorliegende Standard zuerst angewendet wurde, in den Buchwert eingeschlossen waren, auszuschließen. Zu Beginn der Berichtsperiode, in der der vorliegende Standard erstmalig angewendet wird, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste Betrag für eine Absicherung einer festen Verpflichtung, die gemäß diesem Standard als eine Absicherung eines beizulegenden Zeitwertes behandelt wird, in einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit umzugliedern, mit Ausnahme einer Absicherung des Währungsrisikos, das weiterhin als Absicherung von Zahlungsströmen behandelt wird.*

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

109. Dieser Standard ersetzt IAS 39 *Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung* in der im Oktober 2000 überarbeiteten Fassung.

110. Dieser Standard und die dazugehörigen Anwendungsleitlinien ersetzen die vom IAS 39 Implementation Guidance Committee herausgegebenen Anwendungsleitlinien, die vom ursprünglichen IASC festgelegt wurden.

▼M2

ANHANG A

Anleitungen zur Anwendung

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

Anwendungsbereich (Paragraphen 2-7)

AG1. Bei Verträgen, die eine Zahlung bei Eintritt bestimmter klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vorsehen, handelt es sich in der Regel um Versicherungspolicen. (Verträge basierend auf klimatischen Variablen werden gelegentlich auch als „Wetterderivate" bezeichnet.) In solchen Verträgen hängt die geleistete Zahlung von der Höhe des Verlusts ab, den das versicherte Unternehmen erlitten hat. Die Rechte und Verpflichtungen im Rahmen von Versicherungsverträgen, die nicht hauptsächlich die Übertragung von Finanzrisiken beinhalten, sind gemäß Paragraph 2(d) vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen. Bei manchen Verträgen, die eine Zahlung bei Eintritt bestimmter klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vorsehen, besteht kein Zusammenhang zwischen der Höhe der Auszahlung und der Höhe des versicherten Verlusts eines Unternehmens. Derartige Verträge sind gemäß Paragraph 2(h) vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen.

AG2. Der vorliegende Standard ändert keine Vorschriften für Versorgungspläne für Arbeitnehmer die in den Anwendungsbereich von IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen* fallen und Verträge über Nutzungsentgelte, die an das Umsatzvolumen oder die Höhe der Erträge aus Dienstleistungen gekoppelt sind, welche gemäß IAS 18 *Erträge* bilanziert werden.

AG3. Gelegentlich tätigt ein Unternehmen aus seiner Sicht „strategische Investitionen" in von anderen Unternehmen emittierte Eigenkapitalinstrumente mit der Absicht, eine langfristige Geschäftsbeziehung mit dem Unternehmen, in das investiert wurde, aufzubauen oder zu vertiefen. Das Unternehmen des Anteilseigners muss anhand von IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* feststellen, ob eine solche Finanzinvestition sachgerecht nach der Equity-Methode zu bilanzieren ist. In ähnlicher Weise wendet das Unternehmen des Anteilseigners die Vorschriften aus IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* an, um festzustellen, ob die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode die sachgerechte Bilanzierungsmethode ist. Falls weder die Equity-Methode noch die Quotenkonsolidierung sachgerecht sind, hat das Unternehmen eine solche strategische Finanzinvestition nach dem vorliegenden Standard zu bilanzieren.

AG4. Der vorliegende Standard findet Anwendung auf finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten von Versicherungsunternehmen, ausgenommen Rechte und Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen gemäß Paragraph 2(d).

Definitionen (Paragraphen 8-9)

Effektivzinssatz

AG5. In einigen Fällen werden finanzielle Vermögenswerte mit einem hohen Disagio erworben, das die angefallenen Kreditausfälle widerspiegelt. Diese angefallenen Kreditausfälle sind bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes in die geschätzten Cashflows einzubeziehen.

AG6. Bei der Anwendung der Effektivzinsmethode werden alle in die Berechnung des Effektivzinssatzes einfließenden Gebühren, gezahlten oder erhaltenen Entgelte, Transaktionskosten und anderen Agien oder Disagien normalerweise über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments amortisiert. Beziehen sich die Gebühren, gezahlten oder erhaltenen Entgelte, Transaktionskosten, Agien oder Disagien jedoch auf einen kürzeren Zeitraum, so ist dieser Zeitraum zu verwenden. Dies ist dann der Fall, wenn die Variable, auf die sich die Gebühren, gezahlten oder erhaltenen Entgelte, Transaktionskosten, Agien oder Disagien beziehen, vor der voraussichtlichen Fälligkeit des Finanzinstruments an Marktverhältnisse angepasst wird. In einem solchen Fall ist als angemessene Amortisationsperiode der Zeitraum bis zum nächsten Anpassungstermin zu wählen. Spiegelt ein Agio oder Disagio auf ein variabel verzinstes Finanzinstrument beispielsweise die seit der letzten Zinszahlung angefallenen Zinsen oder die Marktzinsänderungen seit der letzten Anpassung des variablen Zinssatzes an die Marktverhältnisse wider, so wird dieses bis zum nächsten Zinsanpassungstermin amortisiert. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Agio oder

▼M2

Disagio für den Zeitraum bis zum nächsten Zinsanpassungstermin gilt, da die Variable, auf die sich das Agio oder Disagio bezieht (das heißt der Zinssatz), zu diesem Zeitpunkt an die Marktverhältnisse angepasst wird. Ist das Agio oder Disagio dagegen durch eine Änderung des Bonitätsaufschlags auf die im Finanzinstrument angegebene variable Verzinsung oder durch andere, nicht an den Marktzins gekoppelte Variablen entstanden, erfolgt die Amortisation über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments.

AG7. Bei variabel verzinslichen finanziellen Vermögenswerten und variabel verzinslichen finanziellen Verbindlichkeiten führt die periodisch vorgenommene Neuschätzung der Cashflows, die der Änderung der Marktverhältnisse Rechnung trägt, zu einer Änderung des Effektivzinssatzes. Wird ein variabel verzinslicher finanzieller Vermögenswert oder eine variabel verzinsliche finanzielle Verbindlichkeit zunächst mit einem Betrag angesetzt, der dem bei Endfälligkeit zu erhaltenen bzw. zu zahlenden Kapitalbetrag entspricht, hat die Neuschätzung künftiger Zinszahlungen in der Regel keine wesentlichen Auswirkungen auf den Buchwert des Vermögenswertes bzw. der Verbindlichkeit.

AG8. Ändert ein Unternehmen seine Schätzungen bezüglich der Mittelabflüsse oder -zuflüsse, ist der Buchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) so anzupassen, dass er die tatsächlichen und geänderten geschätzten Cashflows widergibt. Das Unternehmen berechnet den Buchwert neu, indem es den Barwert der geschätzten künftigen Cashflows mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des Finanzinstruments ermittelt. Die Anpassung wird als Ertrag oder Aufwand im Periodenergebnis erfasst.

Derivate

AG9. Typische Beispiele für Derivate sind Futures und Forwards sowie Swaps und Optionen. Ein Derivat hat in der Regel einen Nennbetrag in Form eines Währungsbetrags, einer Anzahl von Aktien, einer Anzahl von Einheiten gemessen in Gewicht oder Volumen oder anderer im Vertrag genannter Einheiten. Ein Derivat beinhaltet jedoch nicht die Verpflichtung aufseiten des Inhabers oder Stillhalters, den Nennbetrag bei Vertragsabschluss auch tatsächlich zu investieren oder in Empfang zu nehmen. Alternativ könnte ein Derivat zur Zahlung eines festen Betrags oder eines Betrages, der sich infolge des Eintritts eines künftigen, vom Nennbetrag unabhängigen Sachverhalts (jedoch nicht proportional zu einer Änderung des Basiswerts) ändern kann, verpflichten. So kann beispielsweise eine Vereinbarung zu einer feste Zahlung von WE 1 000 (*)verpflichten, wenn der 6-Monats-LIBOR um 100 Basispunkte steigt. Eine derartige Vereinbarung stellt auch ohne die Angabe eines Nennbetrags ein Derivat dar.

AG10. Die Definition eines Derivats umfasst in diesem Standard Verträge, die auf Bruttobasis durch Lieferung des zugrunde liegenden Postens erfüllt werden (beispielsweise ein Forward-Geschäft über den Kauf eines festverzinslichen Schuldinstruments). Ein Unternehmen kann einen Vertrag über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens geschlossen haben, der durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten erfüllt werden kann (beispielsweise ein Vertrag über den Kauf oder Verkauf eines Rohstoffs zu einem festen Preis zu einem zukünftigen Termin). Ein derartiger Vertrag fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards, soweit er nicht zum Zweck der Lieferung eines nicht finanziellen Postens gemäß dem voraussichtlichen Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens abgeschlossen wurde und in diesem Sinne weiter gehalten wird (siehe Paragraphen 5-7).

AG11. Ein spezifisches Merkmal eines Derivats besteht darin, dass es eine Anschaffungsauszahlung erfordert, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist. Ein Optionsvertrag erfüllt diese Definition, da die Prämie geringer ist als die Investition, die für den Erwerb des zugrunde liegenden Finanzinstruments, an das die Option gekoppelt ist, erforderlich wäre. Ein Währungsswap, der zu Beginn einen Tausch verschiedener Währungen mit dem gleichen beizulegenden Zeitwert erfordert, erfüllt diese Definition, da keine Anschaffungsauszahlung erforderlich ist.

AG12. Durch einen marktüblichen Kauf oder Verkauf entsteht zwischen dem Handelstag und dem Erfüllungstag eine Festpreisverpflichtung, welche

(*) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

▼M2

die Definition eines Derivats erfüllt. Auf Grund der kurzen Dauer der Verpflichtung wird ein solcher Vertrag jedoch nicht als Derivat erfasst. Stattdessen schreibt dieser Standard eine spezielle Bilanzierung für solche „marktüblichen“ Verträge vor (siehe Paragraph 38 und AG53-AG56).

Transaktionskosten

AG13. Zu den Transaktionskosten gehören an Vermittler (einschließlich als Verkaufsvertreter agierende Mitarbeiter), Berater, Makler und Händler gezahlte Gebühren und Provisionen, an Aufsichtsbehörden und Wertpapierbörsen zu entrichtende Abgaben sowie Steuern und Gebühren. Unter Transaktionskosten fallen weder Agio oder Disagio für Schuldinstrumente, Finanzierungskosten oder interne Verwaltungs- oder Haltekosten.

Zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten

AG14. Handel ist normalerweise durch eine aktive und häufige Kauf- und Verkaufstätigkeit gekennzeichnet, und zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente dienen im Regelfall der Gewinnerzielung aus kurzfristigen Schwankungen der Preise oder Händlermargen.

AG15. Zu den zu Handelszwecken gehaltenen finanziellen Verbindlichkeiten gehören:

(a) derivative Verbindlichkeiten, die nicht als Sicherungsinstrumente bilanziert werden;

(b) Lieferverpflichtungen eines Leerverkäufers (eines Unternehmens, das geliehene, noch nicht in seinem Besitz befindliche finanzielle Vermögenswerte verkauft);

(c) finanzielle Verbindlichkeiten, die mit der Absicht eingegangen wurden, in kurzer Frist zurückgekauft zu werden (beispielsweise ein notiertes Schuldinstrument, das vom Emittenten je nach Änderung seines beizulegenden Zeitwerts kurzfristig zurückgekauft werden kann);

und

(d) finanzielle Verbindlichkeiten, die Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam gemanagter Finanzinstrumente sind, für die in der jüngeren Vergangenheit Nachweise für kurzfristige Gewinnmitnahmen bestehen.

Allein die Tatsache, dass eine Verbindlichkeit zur Finanzierung von Handelsaktivitäten verwendet wird, genügt nicht, um sie als „zu Handelszwecken gehalten“ einzustufen.

Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen

AG16. Ein Unternehmen hat nicht die feste Absicht, eine Investition in einen finanziellen Vermögenswert mit fester Laufzeit bis zur Endfälligkeit zu halten, wenn:

(a) das Unternehmen beabsichtigt, den finanziellen Vermögenswert für einen nicht definierten Zeitraum zu halten;

(b) das Unternehmen jederzeit bereit ist, den finanziellen Vermögenswert (außer in nicht wiederkehrenden, vom Unternehmen nicht vernünftigerweise vorhersehbaren Situationen) als Reaktion auf Änderungen der Marktzinsen oder -risiken, des Liquiditätsbedarfs, Änderungen der Verfügbarkeit und Verzinsung alternativer Finanzinvestitionen, Änderungen der Finanzierungsquellen und -bedingungen oder Änderungen des Währungsrisikos zu verkaufen;

oder

(c) der Emittent das Recht hat, den finanziellen Vermögenswert zu einem Betrag zu begleichen, der wesentlich unter den fortgeführten Anschaffungskosten liegt.

AG17. Ein Schuldinstrument mit variabler Verzinsung kann die Kriterien für eine bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition erfüllen. Eigenkapitalinstrumente können keine bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen sein, da sie entweder eine unbegrenzte Laufzeit haben (wie beispielsweise Stammaktien) oder weil die Beträge, die der Inhaber empfangen kann, in nicht vorherbestimmbarer Weise

▼M2

schwanken können (wie bei Aktienoptionen, Optionsscheinen und ähnlichen Rechten). In Bezug auf die Definition der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen bedeuten feste oder bestimmbare Zahlungen und feste Laufzeiten, dass eine vertragliche Vereinbarung existiert, die die Höhe und den Zeitpunkt von Zahlungen an den Inhaber wie Zins- oder Kapitalzahlungen definiert. Ein signifikantes Risiko von Zahlungsausfällen schließt die Klassifikation eines finanziellen Vermögenswertes als bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition nicht aus, solange die vertraglich vereinbarten Zahlungen fest oder bestimmbar sind und die anderen Kriterien für diese Klassifikation erfüllt werden. Sehen die Bedingungen eines ewigen Schuldinstruments Zinszahlungen für einen unbestimmten Zeitraum vor, kann es nicht als „bis zur Endfälligkeit zu halten" klassifiziert werden, weil es keinen Fälligkeitstermin gibt.

AG18. Ein durch den Emittenten kündbarer finanzieller Vermögenswert erfüllt die Kriterien einer bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestition, sofern der Inhaber beabsichtigt und in der Lage ist, diesen bis zur Kündigung oder Fälligkeit zu halten und er den vollständigen Buchwert der Finanzinvestition im Wesentlichen wiedererlangen wird. Die Kündigungsoption des Emittenten verkürzt bei Ausübung lediglich die Laufzeit des Vermögenswertes. Eine Klassifikation als bis zur Endfälligkeit gehaltenen Vermögenswert kommt jedoch nicht in Betracht, wenn der finanzielle Vermögenswert dergestalt kündbar ist, dass der vollständige Buchwert nicht im Wesentlichen vom Inhaber wiederlangt werden würde. Bei der Bestimmung, ob der Buchwert im Wesentlichen wiedererlangt werden kann, sind Agien sowie aktivierte Transaktionskosten zu berücksichtigen.

AG19. Ein durch den Inhaber kündbarer finanzieller Vermögenswert (d. h., der Inhaber hat das Recht, vom Emittenten die Rückzahlung oder anderweitige Rücknahme des finanziellen Vermögenswertes vor Fälligkeit zu verlangen) kann nicht als bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition eingestuft werden, weil das Bezahlen einer Verkaufsmöglichkeit bei einem finanziellen Vermögenswert im Widerspruch zur festen Absicht steht, den finanziellen Vermögenswert bis zur Endfälligkeit zu halten.

AG20. Bei den meisten finanziellen Vermögenswerten ist der beizulegende Zeitwert als Bewertungsmaßstab den fortgeführten Anschaffungskosten vorzuziehen. Eine Ausnahme bildet hierbei die Kategorie der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen, allerdings nur für den Fall, dass das Unternehmen die feste Absicht hat und in der Lage ist, die Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten. Sollte es auf Grund der Unternehmensaktivitäten Zweifel an der Absicht und Fähigkeit geben, besagte Finanzinvestitionen bis zur Endfälligkeit zu halten, so schließt Paragraph 9 die Verwendung der Ausnahmeregelung für einen vernünftigen Zeitraum aus.

AG21. Ein äußerst unwahrscheinliches „Katastrophenszenario" wie ein Run auf eine Bank oder eine vergleichbare Situation für ein Versicherungsunternehmen wird von einem Unternehmen bei der Bestimmung der festen Absicht oder Fähigkeit, eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, nicht berücksichtigt.

AG22. Verkäufe vor Endfälligkeit können die in Paragraph 9 enthaltenen Kriterien erfüllen – und stellen daher die Absicht des Unternehmens, die Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, nicht in Frage –, wenn sie auf einen der folgenden Sachverhalte zurückzuführen sind:

(a) eine wesentliche Bonitätsverschlechterung des Emittenten. Beispielsweise stellt ein Verkauf nach einer Herabstufung des Bonitätsratings durch eine externe Ratingagentur nicht die Absicht des Unternehmens in Frage, andere Finanzinvestitionen bis zur Endfälligkeit zu halten, wenn die Herabstufung einen objektiven Hinweis auf eine wesentliche Verschlechterung der Bonität des Emittenten gegenüber dem Bonitätsrating beim erstmaligen Ansatz liefert. In ähnlicher Weise erlauben interne Ratings zur Einschätzung von Risikopositionen die Identifikation von Emittenten, deren Bonität sich wesentlich verschlechtert hat, sofern die Methode, mit der das Unternehmen die internen Ratings vergibt und ändert, zu einem konsistenten, verlässlichen und objektiven Maßstab für die Bonität des Emittenten führt. Existieren Beweise für eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes (siehe Paragraph 58 und 59), wird die Bonitätsverschlechterung häufig als wesentlich angesehen.

(b) eine Änderung der Steuergesetzgebung, wodurch die Steuerbefreiung von Zinsen auf die bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen abgeschafft oder wesentlich reduziert wird (außer

▼M2

Änderungen der Steuergesetzgebung, die die auf Zinserträge anwendbaren Grenzsteuersätze verändern).

(c) ein bedeutender Unternehmenszusammenschluss oder eine bedeutende Veräußerung (wie der Verkauf eines Unternehmenssegments), wodurch der Verkauf oder die Übertragung von bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen zur Aufrechterhaltung der aktuellen Zinsrisikoposition oder Kreditrisikopolitik des Unternehmens erforderlich wird (obwohl ein Unternehmenszusammenschluss einen Sachverhalt darstellt, der der Kontrolle des Unternehmens unterliegt, können Änderungen des Anlageportfolios zur Aufrechterhaltung der Zinsrisikoposition oder der Kreditrisikopolitik eher eine Folge als ein Grund dieses Zusammenschlusses sein).

(d) eine wesentliche Änderung der gesetzlichen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf die Zulässigkeit von Finanzinvestitionen oder den zulässigen Höchstbetrag für bestimmte Finanzanlagen, die das Unternehmen zwingt, bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen vorzeitig zu veräußern.

(e) eine wesentliche Erhöhung der von der für den Industriezweig aufsichtsrechtlich geforderten Eigenkapitalausstattung, die das Unternehmen zwingt, den Bestand von bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen durch Verkäufe zu reduzieren.

(f) eine wesentliche Erhöhung der aufsichtsrechtlichen Risikogewichtung von bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestitionen.

AG23. Ein Unternehmen verfügt nicht über die nachgewiesene Fähigkeit, eine Investition in einen finanziellen Vermögenswert mit fester Laufzeit bis zur Endfälligkeit zu halten, wenn:

(a) es nicht die erforderlichen finanziellen Ressourcen besitzt, um eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten;

oder

(b) es bestehenden gesetzlichen oder anderen Beschränkungen unterliegt, die seine Absicht, einen finanziellen Vermögenswert bis zur Endfälligkeit zu halten, zunichte machen könnten. (Gleichwohl bedeutet die Kaufoption des Emittenten nicht zwangsläufig, dass die Absicht eines Unternehmens, einen finanziellen Vermögenswert bis zur Endfälligkeit zu halten, zunichte gemacht wird – siehe Paragraph AG18.)

AG24. Andere als die in Paragraph AG16-AG23 beschriebenen Umstände können darauf hindeuten, dass ein Unternehmen nicht die feste Absicht hat oder nicht über die Fähigkeit verfügt, eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten.

AG25. Die Absicht oder Fähigkeit, eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, ist vom Unternehmen nicht nur beim erstmaligen Ansatz der betreffenden finanziellen Vermögenswerte, sondern auch an jedem nachfolgenden Bilanzstichtag zu beurteilen.

Kredite und Forderungen

AG26. Alle nicht derivativen finanziellen Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen (einschließlich Kredite, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Investitionen in Schuldinstrumente und Bankeinlagen) können potenziell die Definition von Krediten und Forderungen erfüllen. Für eine Klassifikation als Kredite und Forderungen ausgenommen sind allerdings an einem aktiven Markt notierte finanzielle Vermögenswerte (wie beispielsweise notierte Schuldinstrumente, siehe Paragraph AG71). Finanzielle Vermögenswerte, die nicht der Definition von Krediten und Forderungen entsprechen, können als bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen eingestuft werden, sofern sie die Voraussetzungen dafür erfüllen (siehe Paragraph 9 und AG16-AG25). Beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes, der ansonsten als Kredit oder Forderung klassifiziert werden würde, kann dieser als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ oder als „zur Veräußerung verfügbar“ eingestuft werden.

Eingebettete Derivate (Paragraphen 10-13)

AG27. Wenn der Basisvertrag keine angegebene oder vorbestimmte Laufzeit hat und einen Residualanspruch am Reinvermögen eines Unternehmens begründet, sind seine wirtschaftlichen Merkmale und Risiken die eines Eigenkapitalinstruments, und ein eingebettetes

▼M2

Derivat müsste Eigenkapitalmerkmale in Bezug auf das gleiche Unternehmen aufweisen, um als eng mit dem Basisvertrag verbunden zu gelten. Wenn der Basisvertrag kein Eigenkapitalinstrument darstellt und die Definition eines Finanzinstruments erfüllt, sind seine wirtschaftlichen Merkmale und Risiken die eines Schuldinstruments.

AG28. Eingebettete Derivate ohne Optionscharakter (wie etwa ein eingebetteter Forward oder Swap), sind auf der Grundlage ihrer angegebenen oder unausgesprochen enthaltenen materiellen Bedingungen vom zugehörigen Basisvertrag zu trennen, so dass sie beim erstmaligen Ansatz einen beizulegenden Zeitwert von Null aufweisen. Eingebettete Derivate mit Optionscharakter (wie eingebettete Verkaufsoptionen, Kaufoptionen, Caps, Floors oder Swaptions) sind auf der Grundlage der angegebenen Bedingungen des Optionsmerkmals vom Basisvertrag zu trennen. Der anfängliche Buchwert des Basisinstruments entspricht dem Restbetrag nach Trennung vom eingebetteten Derivat.

AG29. Normalerweise werden mehrere in einem Instrument eingebettete Derivate als ein einziges zusammengesetztes eingebettetes Derivat behandelt. Davon ausgenommen sind jedoch als Eigenkapital klassifizierte eingebettete Derivate (siehe IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung*), die gesondert von denen zu bilanzieren sind, die als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten eingestuft werden. Eine gesonderte Bilanzierung erfolgt auch dann, wenn sich die in einem Instrument eingebetteten Derivate unterschiedlichem Risiko ausgesetzt sind und jederzeit getrennt werden können und unabhängig voneinander sind.

AG30. In den folgenden Beispielen sind die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken eines eingebetteten Derivats nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden (Paragraph 11(a)). In diesen Beispielen und in der Annahme, dass die Bedingungen aus Paragraph 11(b) und (c) erfüllt sind, bilanziert ein Unternehmen das eingebettete Derivat getrennt von seinem Basisvertrag.

(a) Eine in ein Instrument eingebettete Verkaufsoption, die es dem Inhaber ermöglicht, vom Emittenten den Rückkauf des Instruments für einen an einen Eigenkapital- oder Rohstoffpreis oder -index gekoppelten Betrag an Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten zu verlangen, ist nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden.

(b) Eine in ein Eigenkapitalinstrument eingebettete Kaufoption, die dem Emittenten den Rückkauf dieses Eigenkapitalinstruments zu einem bestimmten Preis ermöglicht, ist aus Sicht des Inhabers nicht eng mit dem originären Eigenkapitalinstrument verbunden (aus Sicht des Emittenten stellt die Kaufoption ein Eigenkapitalinstrument dar und fällt, sofern die Kriterien für eine derartige Klassifikation gemäß IAS 32 erfüllt sind, nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.).

(c) Eine Option oder automatische Regelung zur Verlängerung der Restlaufzeit eines Schuldinstruments ist nicht eng mit dem originären Schuldinstrument verbunden, es sei denn, zum Zeitpunkt der Verlängerung findet gleichzeitig eine Anpassung an den ungefähren herrschenden Marktzins statt. Wenn ein Unternehmen ein Schuldinstrument emittiert und der Inhaber dieses Schuldinstruments einem Dritten eine Kaufoption auf das Schuldinstrument einräumt, stellt die Kaufoption für den Emittenten eine Verlängerung der Laufzeit des Schuldinstruments dar, sofern der Emittent bei einer Ausübung der Kaufoption dazu verpflichtet werden kann, sich an der Vermarktung des Schuldinstruments zu beteiligen oder diese zu erleichtern.

(d) In ein Schuldinstrument oder in einen Versicherungsvertrag eingebettete eigenkapitalindizierte Zins- oder Kapitalzahlungen – bei denen die Höhe der Zinsen oder des Kapitalbetrags an den Wert von Eigenkapitalinstrumenten gekoppelt ist – sind nicht eng mit dem Basisinstrument verbunden, da das Basisinstrument und das eingebettete Derivat unterschiedlichen Risiken ausgesetzt sind.

(e) In ein Schuldinstrument oder in einen Versicherungsvertrag eingebettete güterindizierte Zins- oder Kapitalzahlungen – bei denen die Höhe der Zinsen oder des Kapitalbetrags an den Preis eines Gutes (wie z. B. Gold) gebunden ist – sind nicht eng mit dem Basisinstrument verbunden, da das Basisinstrument und das eingebettete Derivat unterschiedlichen Risiken ausgesetzt sind.

▼M2

(f) Ein in ein wandelbares Schuldinstrument eingebettetes Recht zur Umwandlung in Eigenkapital ist aus Sicht des Inhabers des Instruments nicht eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden (aus Sicht des Emittenten stellt die Option zur Umwandlung in Eigenkapital ein Eigenkapitalinstrument dar und fällt, sofern die Kriterien für eine derartige Klassifikation gemäß IAS 32 erfüllt sind, nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.)

(g) Eine in ein Basisschuldinstrument eingebettete Kauf-, Verkaufs-, Verzichts- oder Vorfälligkeitsoption ist nicht eng mit dem Basisinstrument verbunden, es sei denn, der Ausübungspreis der Option entspricht am jeweiligen Ausübungstag annähernd den fortgeführten Anschaffungskosten des Schuldinstruments. Aus Sicht des Emittenten eines wandelbaren Schuldinstruments mit eingebetteter Kauf- oder Verkaufsoption ist die Beurteilung, ob die Kauf- oder Verkaufsoption eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden ist, vor einer Abtrennung der Eigenkapitalkomponente gemäß IAS 32 durchzuführen.

(h) Kreditderivate, die in ein Basisschuldinstrument eingebettet sind und einer Vertragspartei (dem „Begünstigten“) die Möglichkeit einräumen, das Ausfallrisiko eines bestimmten Referenzvermögenswertes, der sich unter Umständen nicht in seinem Eigentum befindet, auf eine andere Vertragspartei (den „Garantiegeber“) zu übertragen, sind nicht eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden. Solche Kreditderivate ermöglichen es dem Garantiegeber, das mit dem Referenzvermögenswert verbundene Ausfallrisiko zu übernehmen, ohne dass er den dazugehörigen Referenzvermögenswert direkt haben muss.

AG31. ►M9 Ein Beispiel für ein strukturiertes Instrument ist ein Finanzinstrument, das den Inhaber berechtigt, das Finanzinstrument im Tausch gegen einen an einen Eigenkapital- oder Güterindex, der zu- oder abnehmen kann, gekoppelten Betrag an Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten an den Emittenten zurückzuverkaufen (“kündbares Instrument„). Soweit der Emittent das kündbare Instrument beim erstmaligen Ansatz nicht als finanzielle Verbindlichkeit einstuft, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist er verpflichtet, ein eingebettetes Derivat (d. h. die indexgebundene Kapitalzahlung) gemäß Paragraph 11 getrennt zu erfassen, weil der Basisvertrag ein Schuldinstrument gemäß Paragraph AG27 darstellt und die indexgebundene Kapitalzahlung gemäß Paragraph 30(a) nicht eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden ist. Da die Kapitalzahlung zu- und abnehmen kann, handelt es sich beim eingebetteten Derivat um ein Derivat ohne Optionscharakter, dessen Wert an die zugrunde liegende Variable gekoppelt ist. ◄

AG32. Im Falle eines kündbaren Instruments, das jederzeit gegen einen Betrag an Zahlungsmitteln in Höhe des entsprechenden Anteils am Reinvermögen des Unternehmens zurückgegeben werden kann (wie beispielsweise Anteile an einem offenen Investmentfonds oder einige fondsgebundene Investmentprodukte), wird das zusammengesetzte Finanzinstrument durch Trennung des eingebetteten Derivats und Bilanzierung der einzelnen Bestandteile mit dem Rückzahlungsbetrag bewertet, der am Bilanzstichtag zahlbar wäre, wenn der Inhaber sein Recht auf Verkauf des Instruments zurück an den Emittenten ausüben würde.

AG33. In den folgenden Beispielen sind die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken eines eingebetteten Derivats eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden. In diesen Beispielen wird das eingebettete Derivat nicht gesondert vom Basisvertrag bilanziert.

(a) Ein eingebettetes Derivat, dessen Basis ein Zinssatz oder Zinsindex ist, der die Höhe des ansonsten für ein verzinsliches Basisschuldinstrument zu zahlenden oder zu erhaltenden Zinsbetrags ändern kann, ist eng mit dem Basisinstrument verbunden, es sei denn, die Verpflichtungen aus dem zusammengesetzten Finanzinstrument können so erfüllt werden, dass der Inhaber seine bilanzierte Finanzinvestition nicht mehr im Wesentlichen vollständig wiedererlangen würde, oder das eingebettete Derivat könnte die anfängliche Rendite des Inhabers aus dem Basisvertrag mindestens verdoppeln und zu einer Rendite führen, die mindestens doppelt so hoch wie die Marktrendite für einen Vertrag mit den gleichen Bedingungen wie der Basisvertrag wäre.

▼M2

(b) Ein eingebetteter Floor oder Cap auf den Zinssatz eines Schuldinstruments ist eng mit dem originären Schuldinstrument verbunden, wenn zum Zeitpunkt der Emission des Finanzinstruments der Cap gleich oder höher oder der Floor gleich oder niedriger als der Marktzins ist und der Cap oder Floor im Verhältnis zum originären Instrument keine Hebelwirkung aufweist. Ebenso sind in einem Vertrag enthaltene Vorschriften zum Kauf oder Verkauf eines Vermögenswertes (z. B. eines Rohstoffs), die einen Cap und Floor auf den für den Vermögenswert zu zahlenden oder zu erhaltenden Preis vorsehen, eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn sowohl der Cap als auch der Floor zu Beginn aus dem Geld wären und keine Hebelwirkung aufwiesen.

(c) Ein eingebettetes Fremdwährungsderivat, das Ströme von Kapital- oder Zinszahlungen erzeugt, die auf eine Fremdwährung lauten und in ein Basisschuldinstrument eingebettet sind (z. B. eine Doppelwährungsanleihe), ist eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden. Ein solches Derivat wird nicht von seinem Basisinstrument getrennt, da IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* vorschreibt, dass Fremdwährungsgewinne und -verluste aus monetären Posten im Periodenergebnis erfasst werden.

(d) Ein eingebettetes Fremdwährungsderivat in einem Basisvertrag, bei dem es sich um kein Finanzinstrument handelt (z. B. ein Vertrag über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, dessen Preis auf eine Fremdwährung lautet), ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, sofern es keine Hebelwirkung aufweist, kein Optionsmerkmal beinhaltet und Zahlungen in einer der folgenden Währungen vorsieht:

(i) der funktionalen Währung einer am Vertrag substanziell beteiligten Vertragspartei;

(ii) der im internationalen Handel üblichen Währung für die hiermit verbundenen erworbenen oder gelieferten Waren oder Dienstleistungen (z. B. US-Dollar bei Erdölgeschäften)

oder

(iii) einer Währung, die üblicherweise in Verträgen über den Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten in einem Wirtschaftsumfeld, in dem die Transaktion stattfindet, verwendet wird (z. B. eine relativ stabile und liquide Währung, die üblicherweise bei lokalen Geschäftstransaktionen oder im Außenhandel verwendet wird).

(Ein solcher Vertrag gilt nicht als Basisvertrag mit einem eingebetteten Fremdwährungsderivat.)

(e) Eine in einen Zins- oder Kapitalstrip eingebettete Vorfälligkeitsoption ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, sofern der Basisvertrag (i) anfänglich aus der Trennung des Rechts auf Empfang vertraglich festgelegter Cashflows eines Finanzinstruments resultierte, in das ursprünglich kein Derivat eingebettet war, und (ii) keine Bedingungen beinhaltet, die nicht auch Teil des ursprünglichen originären Schuldinstruments sind.

(f) Ein in einen Basisvertrag in Form eines Leasingverhältnisses eingebettetes Derivat ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn das eingebettete Derivat (i) ein an die Inflation gekoppelter Index wie z. B. im Falle einer Anbindung von Leasingzahlungen an einen Verbraucherpreisindex (vorausgesetzt, das Leasingverhältnis wurde nicht als Leveraged-Lease-Finanzierung gestaltet und der Index ist an die Inflationsentwicklung im Wirtschaftsumfeld des Unternehmens geknüpft), (ii) Eventualmietzahlungen auf Umsatzbasis oder (iii) Eventualmietzahlungen basierend auf variablen Zinsen ist.

Ansatz und Ausbuchung (Paragraphen 14-42)

Erstmaliger Ansatz (Paragraph 14)

AG34. Nach dem in Paragraph 14 dargelegten Grundsatz hat ein Unternehmen sämtliche vertraglichen Rechte und Verpflichtungen im Zusammenhang mit Derivaten in seiner Bilanz als Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten anzusetzen. Davon ausgenommen sind Derivate, die verhindern, dass eine Übertragung finanzieller Vermögenswerte als Verkauf bilanziert wird (siehe Paragraph AG49). Erfüllt die Übertragung eines finanziellen Vermögenswerts nicht die Bedingungen für eine

▼M2

Ausbuchung, wird der übertragene Vermögenswert vom Empfänger nicht als Vermögenswert angesetzt (siehe Paragraph AG50).

AG35. Im Folgenden werden Beispiele für die Anwendung des in Paragraph 14 aufgestellten Grundsatzes aufgeführt:

(a) unbedingte Forderungen und Verbindlichkeiten sind als Vermögenswert oder Verbindlichkeit anzusetzen, wenn das Unternehmen Vertragspartei wird und infolgedessen das Recht auf Empfang oder die rechtliche Verpflichtung zur Zahlung von flüssigen Mitteln hat.

(b) Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die infolge einer festen Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen erworben bzw. eingegangen sind, sind im Allgemeinen erst dann anzusetzen, wenn mindestens eine Vertragspartei den Vertrag erfüllt hat. So wird beispielsweise ein Unternehmen, das eine feste Bestellung entgegennimmt, zum Zeitpunkt der Auftragszusage im Allgemeinen keinen Vermögenswert ansetzen (und das beauftragende Unternehmen wird keine Verbindlichkeit bilanzieren), sondern den Ansatz erst dann vornehmen, wenn die bestellten Waren versandt oder geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden. Fällt eine feste Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten gemäß Paragraph 5-7 in den Anwendungsbereich dieses Standards, wird ihr beizulegender Nettozeitwert am Tag, an dem die Verpflichtung eingegangen wurde, als Vermögenswert oder Verbindlichkeit angesetzt (siehe (c) unten). Wird eine bisher nicht bilanzwirksame feste Verpflichtung bei einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes als Grundgeschäft designiert, so sind alle Änderungen des beizulegenden Nettozeitwertes, die auf das gesicherte Risiko zurückzuführen sind, nach Beginn der Absicherung als Vermögenswert oder Verbindlichkeit zu erfassen (siehe Paragraph 93 und 94).

(c) ein Forward-Geschäft, das in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt (siehe Paragraph 2-7), ist mit dem Tag, an dem die vertragliche Verpflichtung eingegangen wurde, und nicht erst am Erfüllungstag als Vermögenswert oder Verbindlichkeit anzusetzen. Wenn ein Unternehmen Vertragspartei bei einem Forward-Geschäft wird, haben das Recht und die Verpflichtung häufig den gleichen beizulegenden Zeitwert, so dass der beizulegende Nettozeitwert des Forward-Geschäfts Null ist. Ist der beizulegende Nettozeitwert des Rechts und der Verpflichtung nicht Null, ist der Vertrag als Vermögenswert oder Verbindlichkeit anzusetzen.

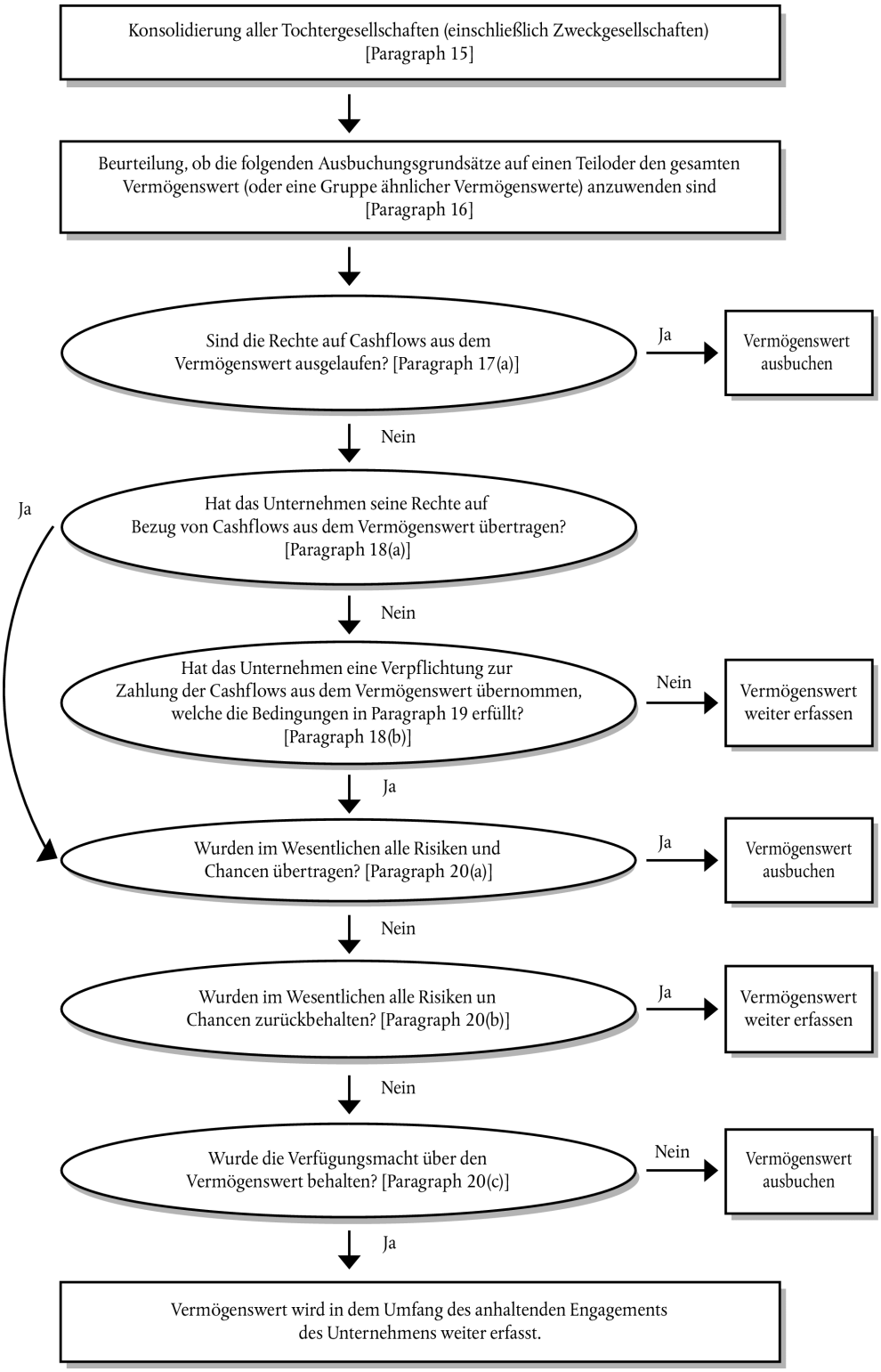
(d) Optionsverträge, die in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen (siehe Paragraph 2-7), werden als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten angesetzt, wenn der Inhaber oder Stillhalter Vertragspartei wird.

(e) geplante künftige Geschäftsvorfälle sind, unabhängig von ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit, keine Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, da das Unternehmen nicht Vertragspartei geworden ist.

Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes (Paragraphen 15-37)

AG36. Das folgende Prüfschema in Form eines Flussdiagramms veranschaulicht, ob und in welchem Umfang ein finanzieller Vermögenswert ausgebucht wird.

▼**M2**



Vereinbarungen, bei denen ein Unternehmen die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zurückbehält, jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger übernimmt (Paragraph 18(b))

AG37. Die in Paragraph 18(b) beschriebene Situation (in der ein Unternehmen die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zurückbehält, jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger übernimmt) trifft beispielsweise dann zu, wenn das Unternehmen eine Zweckgesellschaft oder ein Treuhandfonds ist, die an Anteilseigner eine nutzbringende Beteiligung an den zugrunde liegenden finanziellen Vermögenswerten, deren Eigentümer sie ist, ausgibt und die

▼M2

Verwaltung bzw. Abwicklung dieser finanziellen Vermögenswerte übernimmt. In diesem Fall kommen die finanziellen Vermögenswerte für eine Ausbuchung in Betracht, sofern die Voraussetzungen der Paragraphen 19 und 20 erfüllt sind.

AG38. In Anwendung von Paragraph 19 könnte das Unternehmen beispielsweise der Herausgeber des finanziellen Vermögenswertes sein, oder es könnte sich um einen Konzern mit einer konsolidierten Zweckgesellschaft handeln, die den finanziellen Vermögenswert erworben hat und die Cashflows an nicht verbundene Drittanteilseigner weitergibt.

Beurteilung der Übertragung der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen (Paragraph 20)

AG39. Beispiele für Fälle, in denen ein Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen überträgt, sind:

(a) ein unbedingter Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes;

(b) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes in Kombination mit einer Option, den finanziellen Vermögenswert zu dessen beizulegendem Zeitwert zum Zeitpunkt des Rückkaufs zurückzukaufen;

und

(c) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes in Kombination mit einer Verkaufs- oder Kaufoption, die weit aus dem Geld ist (d. h. einer Option, die so weit aus dem Geld ist, dass es äußerst unwahrscheinlich ist, dass diese vor Fälligkeit im Geld sein wird).

AG40. Beispiele für Fälle, in denen ein Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält, sind:

(a) ein Verkauf, kombiniert mit einem Rückkauf, bei dem der Rückkaufspreis festgelegt ist oder dem Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung entspricht;

(b) eine Wertpapierleihe;

(c) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes, gekoppelt mit einem Total Return-Swap, bei dem das Marktrisiko auf das Unternehmen zurück übertragen wird;

(d) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes in Kombination mit einer Verkaufs- oder Kaufoption, die weit im Geld ist (d. h. einer Option, die so weit im Geld ist, dass es äußerst unwahrscheinlich ist, dass diese vor Fälligkeit aus dem Geld sein wird);

und

(e) ein Verkauf von kurzfristigen Forderungen, bei dem das Unternehmen eine Garantie auf Entschädigung des Empfängers für wahrscheinlich eintretende Kreditausfälle übernimmt.

AG41. Wenn ein Unternehmen feststellt, dass es mit der Übertragung im Wesentlichen alle Risiken und Chancen übertragen hat, die mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbunden sind, wird der übertragene Vermögenswert in künftigen Perioden nicht mehr erfasst, es sei denn, er wird in einem neuen Geschäftsvorfall zurückerworben.

Beurteilung der Übertragung der Verfügungsmacht

AG42. Ein Unternehmen hat die Verfügungsmacht an einem übertragenen Vermögenswert nicht behalten, wenn der Empfänger die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes besitzt. Ein Unternehmen hat die Verfügungsmacht über einen übertragenen Vermögenswert behalten, wenn der Empfänger nicht die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes besitzt. Der Empfänger verfügt über die tatsächliche Fähigkeit zum Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes, wenn dieser an einem aktiven Markt gehandelt wird, da er den übertragenen Vermögenswert bei Bedarf am Markt wieder erwerben könnte, falls er ihn an das Unternehmen zurückgeben muss. Beispielsweise kann ein Empfänger über die tatsächliche Fähigkeit zum Verkauf eines übertragenen Vermögenswertes verfügen, wenn dem Unternehmen zwar eine Rückkaufsoption eingeräumt wurde, der Empfänger den übertragenen Vermögenswert jedoch bei Ausübung der Option jederzeit am Markt erwerben kann. Der Empfänger verfügt nicht über die tatsächliche Fähigkeit zum Verkauf des übertragenen Vermögenswertes, wenn sich das Unternehmen eine derartige Option vorbehält und der Empfänger den übertragenen Vermögenswert nicht jederzeit erwerben kann, falls das Unternehmen seine Option ausübt.

▼M2

AG43. Der Empfänger verfügt nur dann über die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes, wenn er ihn als Ganzes an einen außen stehenden Dritten veräußern und von dieser Fähigkeit einseitig Gebrauch machen kann, ohne dass die Übertragung zusätzlichen Beschränkungen unterliegt. Die entscheidende Frage lautet, welche tatsächlichen Möglichkeiten der Empfänger hat und nicht, welche vertraglichen Verfügungsmöglichkeiten oder -verbote ihm in Bezug auf den übertragenen Vermögenswert zustehen bzw. auferlegt sind. Insbesondere gilt:

(a) ein vertraglich eingeräumtes Recht auf Veräußerung eines übertragenen Vermögenswertes hat kaum eine tatsächliche Auswirkung, wenn kein Markt für den übertragenen Vermögenswert vorhanden ist;

und

(b) die Fähigkeit, einen übertragenen Vermögenswert zu veräußern, hat kaum eine tatsächliche Auswirkung, wenn von ihr nicht frei Gebrauch gemacht werden kann. Aus diesem Grund gilt:

(i) die Fähigkeit des Empfängers, einen übertragenen Vermögenswert zu veräußern, muss von den Handlungen Dritter unabhängig sein (d. h. es muss sich um eine einseitige Fähigkeit handeln);

und

(ii) der Empfänger muss in der Lage sein, den übertragenen Vermögenswert ohne einschränkende Bedingungen oder Auflagen für die Übertragung zu veräußern (z. B. Bedingungen bezüglich der Bedienung eines Kredits oder eine Option, die den Empfänger zum Rückkauf des Vermögenswertes berechtigt).

AG44. Allein die Tatsache, dass der Empfänger den übertragenen Vermögenswert wahrscheinlich nicht veräußern kann, bedeutet noch nicht, dass der Übertragende die Verfügungsmacht an dem übertragenen Vermögenswert behalten hat. Die Verfügungsmacht wird vom Übertragenden jedoch weiterhin ausgeübt, wenn eine Verkaufsoption oder Garantie den Empfänger davon abhält, den übertragenen Vermögenswert zu veräußern. Ist beispielsweise der Wert einer Verkaufsoption oder Garantie ausreichend hoch, wird der Empfänger vom Verkauf des übertragenen Vermögenswertes abgehalten, da er ihn tatsächlich nicht ohne eine ähnliche Option oder andere einschränkende Bedingungen an einen Dritten verkaufen würde. Stattdessen würde der Empfänger den übertragenen Vermögenswert auf Grund der mit der Garantie oder Verkaufsoption verbundenen Berechtigung zum Empfang von Zahlungen weiter halten. In diesem Fall hat der Übertragende die Verfügungsmacht an dem übertragenen Vermögenswert behalten.

Übertragungen, welche die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllen

AG45. Ein Unternehmen kann als Gegenleistung für die Verwaltung bzw. Abwicklung der übertragenen Vermögenswerte das Recht auf den Empfang eines Teils der Zinszahlungen auf diese Vermögenswerte zurückbehalten. Der Anteil der Zinszahlungen, auf die das Unternehmen bei Beendigung oder Übertragung des Verwaltungs-/Abwicklungsvertrags verzichten würde, ist dem Vermögenswert oder der Verbindlichkeit aus dem Verwaltungsrecht zuzuordnen. Der Anteil der Zinszahlungen, der dem Unternehmen weiterhin zustehen würde, stellt eine Forderung aus Zinsstrip dar. Würde das Unternehmen beispielsweise nach Beendigung oder Übertragung des Verwaltungs-/Abwicklungsvertrags auf keine Zinszahlungen verzichten, ist die gesamte Zinsspanne als Forderung aus Zinsstrip zu behandeln. Bei Anwendung von Paragraph 27 werden zur Aufteilung des Buchwertes der Forderung zwischen dem Teil des Vermögenswertes, der ausgebucht wird, und dem Teil, der weiterhin erfasst bleibt, die beizulegenden Zeitwerte des Vermögenswertes aus dem Verwaltungsrecht und der Forderung aus Zinsstrip zugrunde gelegt. Falls keine Verwaltungs-/Abwicklungsgebühr festgelegt wurde oder die zu erhaltende Gebühr voraussichtlich keine angemessene Vergütung für die Verwaltung bzw. Abwicklung durch das Unternehmen darstellt, ist eine Verbindlichkeit für die Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen.

AG46. Bei der in Paragraph 27 vorgeschriebenen Schätzung der beizulegenden Zeitwerte jenes Teils, der weiterhin erfasst bleibt, und jenes Teils, der

▼M2

ausgebucht wird, sind zusätzlich zu Paragraph 28 die Vorschriften der Paragraphen 48, 49 und AG69-AG82 zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte anzuwenden.

Übertragungen, welche die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllen

AG47. Das folgende Beispiel ist eine Anwendung des in Paragraph 29 aufgestellten Grundsatzes. Wenn ein übertragener Vermögenswert auf Grund einer von einem Unternehmen gewährten Garantie für Ausfallverluste aus dem übertragenen Vermögenswert nicht ausgebucht werden kann, weil das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes verbunden sind, zurückbehalten hat, wird der übertragene Vermögenswert weiter in seiner Gesamtheit und die erhaltene Gegenleistung als Verbindlichkeit erfasst.

Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten

AG48. Im Folgenden sind Beispiele für die Bewertung eines übertragenen Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 30 aufgeführt.

Alle Vermögenswerte

(a) Wenn ein übertragener Vermögenswert auf Grund einer von einem Unternehmen gewährten Garantie zur Zahlung von Ausfallverlusten aus dem übertragenen Vermögenswert im Umfang des anhaltenden Engagements nicht ausgebucht werden kann, ist der übertragene Vermögenswert zum Zeitpunkt der Übertragung mit dem niedrigeren Wert aus (i) dem Buchwert des Vermögenswertes und (ii) dem Höchstbetrag der erhaltenen Gegenleistung, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste (dem „garantierten Betrag“) zu bewerten. Die zugehörige Verbindlichkeit wird bei Zugang mit dem Garantiebetrag zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der Garantie (der normalerweise der für die Garantie erhaltenen Gegenleistung entspricht) bewertet. Anschließend ist der anfängliche beizulegende Zeitwert der Garantie zeitproportional im Periodenergebnis zu erfassen (siehe IAS 18) und der Buchwert des Vermögenswertes um etwaige Wertminderungsaufwendungen zu kürzen.

Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Vermögenswerte

(b) Wenn die Verpflichtung eines Unternehmens auf Grund einer geschriebenen Verkaufsoption oder das Recht eines Unternehmens auf Grund einer gehaltenen Kaufoption dazu führt, dass ein übertragener Vermögenswert nicht ausgebucht werden kann, und der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird, ist die zugehörige Verbindlichkeit mit deren Anschaffungskosten (also der erhaltenen Gegenleistung), bereinigt um die Amortisation der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den fortgeführten Anschaffungskosten des übertragenen Vermögenswertes am Fälligkeitstermin der Option, zu bewerten. Als Beispiel soll angenommen werden, dass die fortgeführten Anschaffungskosten und der Buchwert des Vermögenswertes zum Zeitpunkt der Übertragung WE 98 betragen und die erhaltene Gegenleistung WE 95 beträgt. Am Ausübungstag der Option werden die fortgeführten Anschaffungskosten des Vermögenswertes bei WE 100 liegen. Der anfängliche Buchwert der entsprechenden Verbindlichkeit beträgt WE 95; die Differenz zwischen WE 95 und WE 100 ist unter Anwendung der Effektivzinsmethode im Periodenergebnis zu erfassen. Bei Ausübung der Option wird die Differenz zwischen dem Buchwert der zugehörigen Verbindlichkeit und dem Ausübungspreis im Periodenergebnis erfasst.

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden

(c) Wenn ein übertragener Vermögenswert auf Grund einer vom Unternehmen zurückbehaltener Kaufoption nicht ausgebucht werden kann und der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt die Bewertung des Vermögenswertes weiterhin zum beizulegenden Zeitwert. Die zugehörige Verbindlichkeit wird (i) zum Ausübungspreis der Option, abzüglich des Zeitwerts der Option, wenn diese im oder am Geld ist, oder (ii) zum beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes, abzüglich des Zeitwerts der Option, wenn diese aus dem Geld ist, bewertet. Durch Anpassung

▼M2

der Bewertung der zugehörigen Verbindlichkeit wird gewährleistet, dass der Nettobuchwert des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit dem beizulegenden Zeitwert dem Recht aus der Kaufoption entspricht. Beträgt beispielsweise der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswertes WE 80, der Ausübungspreis der Option WE 95 und der Zeitwert der Option WE 5, so entspricht der Buchwert der entsprechenden Verbindlichkeit WE 75 (WE 80 - WE 5) und der Buchwert des übertragenen Vermögenswertes WE 80 (also seinem beizulegenden Zeitwert).

(d) Wenn ein übertragener Vermögenswert auf Grund einer geschriebenen Verkaufsoption eines Unternehmens nicht ausgebucht werden kann und der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt die Bewertung der zugehörigen Verbindlichkeit zum Ausübungspreis der Option plus dessen Zeitwert. Die Bewertung des Vermögenswertes zum beizulegenden Zeitwert ist auf den niedrigeren Wert aus beizulegendem Zeitwert und Ausübungspreis der Option beschränkt, da das Unternehmen nicht berechtigt ist, den beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes über den Ausübungspreis der Option hinaus zu erhöhen. Dadurch wird gewährleistet, dass der Nettobuchwert des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit dem beizulegenden Zeitwert der Verpflichtung aus der Verkaufsoption entspricht. Beträgt beispielsweise der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswertes WE 120, der Ausübungspreis der Option WE 100 und der Zeitwert der Option WE 5, so entspricht der Buchwert der zugehörigen Verbindlichkeit WE 105 (WE 100 + WE 5) und der Buchwert des Vermögenswertes WE 100 (in diesem Fall dem Ausübungspreis der Option).

(e) Wenn ein übertragener Vermögenswert auf Grund eines Collar in Form einer erworbenen Kaufoption und geschriebenen Verkaufsoption nicht ausgebucht werden kann und der Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt seine Bewertung weiterhin zum beizulegenden Zeitwert. Die zugehörige Verbindlichkeit wird (i) mit der Summe aus dem Ausübungspreis der Kaufoption und dem beizulegenden Zeitwert der Verkaufsoption, abzüglich des Zeitwerts der Kaufoption, wenn diese im oder am Geld ist, oder (ii) mit der Summe aus dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes und dem beizulegenden Zeitwert der Verkaufsoption, abzüglich des Zeitwerts der Kaufoption, wenn diese aus dem Geld ist, bewertet. Durch Anpassung der zugehörigen Verbindlichkeit wird gewährleistet, dass der Nettobuchwert des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit dem beizulegenden Zeitwert der vom Unternehmen gehaltenen und geschriebenen Optionen entspricht. Als Beispiel soll angenommen werden, dass ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert überträgt, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Gleichzeitig erwirbt es eine Kaufoption mit einem Ausübungspreis von WE 120 und schreibt eine Verkaufsoption mit einem Ausübungspreis von WE 80. Der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt WE 100. Der Zeitwert der Verkaufs- und Kaufoption liegt bei WE 1 bzw. WE 5. In diesem Fall setzt das Unternehmen einen Vermögenswert in Höhe von WE 100 (dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes) und eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 96 [(WE 100 + WE 1) – WE 5] an. Daraus ergibt sich ein Nettobuchwert von WE 4, der dem beizulegenden Zeitwert der vom Unternehmen gehaltenen und geschriebenen Optionen entspricht.

Alle Übertragungen

AG49. Soweit die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt, werden die im Zusammenhang mit der Übertragung vertraglich eingeräumten Rechte oder Verpflichtungen des Übertragenden nicht gesondert als Derivate bilanziert, wenn ein Ansatz des Derivats einerseits und des übertragenen Vermögenswertes oder der aus der Übertragung stammenden Verbindlichkeit andererseits dazu führen würde, dass die gleichen Rechte bzw. Verpflichtungen doppelt erfasst werden. Beispielsweise kann eine vom Übertragenden zurückbehaltene Kaufoption dazu führen, dass eine Übertragung finanzieller Vermögenswerte nicht als Veräußerung bilanziert werden kann. In diesem Fall wird die Kaufoption nicht gesondert als derivativer Vermögenswert angesetzt.

AG50. Soweit die Übertragung eines finanziellen Vermögenswerts nicht die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt, wird der übertragene

▼M2

Vermögenswert vom Empfänger nicht als Vermögenswert angesetzt. Der Empfänger bucht die Zahlung oder andere entrichtete Gegenleistung aus und setzt eine Forderung gegenüber dem Übertragenden an. Hat der Übertragende sowohl das Recht als auch die Verpflichtung, die Verfügungsmacht an dem gesamten übertragenen Vermögenswert gegen einen festen Betrag zurückzuerwerben (wie dies beispielsweise bei einer Rückkaufsvereinbarung der Fall ist), kann der Empfänger seine Forderung als Kredit oder Forderung ansetzen.

Beispiele

AG51. Die folgenden Beispiele veranschaulichen die Anwendung der Ausbuchungsgrundsätze dieses Standards.

(a) *Rückkaufvereinbarungen und Wertpapierleihe.* Wenn ein finanzieller Vermögenswert verkauft und gleichzeitig eine Vereinbarung über dessen Rückkauf zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung geschlossen wird oder ein finanzieller Vermögenswert mit der vertraglichen Verpflichtung zur Rückgabe an den Übertragenden verliehen wird, erfolgt keine Ausbuchung, weil der Übertragende im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält. Erwirbt der Empfänger das Recht, den Vermögenswert zu verkaufen oder zu verpfänden, dann hat der Übertragende diesen Vermögenswert in der Bilanz umzugliedern, z. B. als ausgeliehenen Vermögenswert oder ausstehenden Rückkauf.

(b) *Rückkaufsvereinbarungen und Wertpapierleihe – im Wesentlichen gleiche Vermögenswerte.* Wenn ein finanzieller Vermögenswert verkauft und gleichzeitig eine Vereinbarung über den Rückkauf des gleichen oder im Wesentlichen gleichen Vermögenswertes zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung geschlossen wird oder ein finanzieller Vermögenswert mit der vertraglichen Verpflichtung zur Rückgabe des gleichen oder im Wesentlichen gleichen Vermögenswertes an den Übertragenden ausgeliehen oder verliehen wird, erfolgt keine Ausbuchung, weil der Übertragende im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält.

(c) *Rückkaufvereinbarungen und Wertpapierleihe – Substitutionsrecht.* Wenn eine Rückkaufsvereinbarung mit einem festen Rückkaufpreis oder einem Preis, der dem Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung entspricht, oder ein ähnliches Wertpapierleihgeschäft dem Empfänger das Recht einräumt, den übertragenen Vermögenswert am Rückkauftermin durch ähnliche Vermögenswerte mit dem gleichen beizulegenden Zeitwert zu ersetzen, wird der im Rahmen einer Rückkaufvereinbarung oder Wertpapierleihe verkaufte oder verliehene Vermögenswert nicht ausgebucht, weil der Übertragende im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält.

(d) *Vorrecht auf Rückkauf zum beizulegenden Zeitwert.* Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert verkauft und nur im Falle einer anschließenden Veräußerung durch den Empfänger ein Vorrecht auf Rückkauf zum beizulegenden Zeitwert zurückbehält, ist dieser Vermögenswert auszubuchen, weil das Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen hat.

(e) *Scheingeschäfte.* Der Rückerwerb eines finanziellen Vermögenswertes kurz nach dessen Verkauf wird manchmal als Scheingeschäft bezeichnet. Ein solcher Rückkauf schließt eine Ausbuchung nicht aus, sofern die ursprüngliche Transaktion die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllte. Eine Ausbuchung des Vermögenswertes ist jedoch nicht zulässig, wenn gleichzeitig mit einer Vereinbarung über den Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes eine Vereinbarung über dessen Rückerwerb zu einem festen Preis oder dem Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung geschlossen wird.

(f) *Verkaufsoptionen und Kaufoptionen, die weit im Geld sind.* Wenn ein übertragener finanzieller Vermögenswert vom Übertragenden zurück erworben werden kann und die Kaufoption weit im Geld ist, erfüllt die Übertragung nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung, weil der Übertragende im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehalten hat. Gleiches gilt, wenn der übertragene finanzielle Vermögenswert

▼M2

vom Empfänger zurückveräußert werden kann und die Verkaufsoption weit im Geld ist. Auch in diesem Fall erfüllt die Übertragung nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung, weil der Übertragende im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehalten hat.

(g) *Verkaufsoptionen und Kaufoptionen, die weit aus dem Geld sind.* Ein finanzieller Vermögenswert, der nur in Verbindung mit einer weit aus dem Geld liegenden vom Empfänger gehaltenen Verkaufsoption oder einer weit aus dem Geld liegenden vom Übertragenden gehaltenen Kaufoption übertragen wird, ist auszubuchen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Übertragende im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen hat.

(h) *Jederzeit verfügbare Vermögenswerte mit einer Kaufoption, die weder weit im Geld noch weit aus dem Geld ist.* Hält ein Unternehmen eine Kaufoption auf einen jederzeit am Markt verfügbaren Vermögenswert und ist die Option weder weit im Geld noch weit aus dem Geld, so ist der Vermögenswert auszubuchen. Dies ist damit zu begründen, dass das Unternehmen (i) im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behalten noch übertragen hat und (ii) nicht die Verfügungsmacht behalten hat. Ist der Vermögenswert jedoch nicht jederzeit am Markt verfügbar, ist eine Ausbuchung in der Höhe des Teils des Vermögenswertes, der der Kaufoption unterliegt, ausgeschlossen, weil das Unternehmen die Verfügungsmacht über den Vermögenswert behalten hat.

(i) *Ein nicht jederzeit verfügbarer Vermögenswert, der einer von einem Unternehmen geschriebenen Verkaufsoption unterliegt, die weder weit im Geld noch weit aus dem Geld ist.* Wenn ein Unternehmen einen nicht jederzeit am Markt verfügbaren Vermögenswert überträgt und eine Verkaufsoption schreibt, die nicht weit aus dem Geld ist, werden auf Grund der geschriebenen Verkaufsoption im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behalten noch übertragen. Das Unternehmen übt weiterhin die Verfügungsmacht über den Vermögenswert aus, wenn der Wert der Verkaufsoption so hoch ist, dass der Empfänger vom Verkauf des Vermögenswerts abgehalten wird. In diesem Fall ist der Vermögenswert im Umfang des anhaltenden Engagements des Übertragenden weiterhin anzusetzen (siehe Paragraph AG44). Das Unternehmen überträgt die Verfügungsmacht über den Vermögenswert, wenn der Wert der Verkaufsoption nicht hoch genug ist, um den Empfänger an einem Verkauf des Vermögenswertes abzuhalten. In diesem Fall ist der Vermögenswert auszubuchen.

(j) *Vermögenswerte, die einer Verkaufs- oder Kaufoption oder einer Forwardrückkaufsvereinbarung zum beizulegenden Zeitwert unterliegen.* Ein finanzieller Vermögenswert, dessen Übertragung nur mit einer Verkaufs- oder Kaufoption oder einer Forwardrückkaufsvereinbarung verbunden ist, deren Ausübungs- oder Rückkaufspreis dem beizulegenden Zeitwert des finanziellen Vermögenswertes zum Zeitpunkt des Rückerwerbs entspricht, ist auszubuchen, weil im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden.

(k) *Kauf- oder Verkaufsoptionen mit Barausgleich.* Die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes, der einer Verkaufs- oder Kaufoption oder einer Forwardrückkaufsvereinbarung mit Nettobarausgleich unterliegt, ist daraufhin zu beurteilen, ob im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen behalten oder übertragen wurden. Hat das Unternehmen nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes verbunden sind, zurückbehalten, ist zu bestimmen, ob es weiterhin die Verfügungsmacht über den übertragenen Vermögenswert ausübt. Die Tatsache, dass die Verkaufs- oder Kaufoption oder die Forwardrückkaufsvereinbarung durch einen Ausgleich in bar erfüllt wird, bedeutet nicht automatisch, dass das Unternehmen die Verfügungsmacht übertragen hat (siehe Paragraph AG44 und (g), (h) und (i) oben).

(l) *Rückübertragungsanspruch.* Ein Rückübertragungsanspruch ist eine bedingungslose Rückkaufoption (Kaufoption), die dem Unternehmen das Recht gibt, übertragene Vermögenswerte unter dem Vorbehalt bestimmter Beschränkungen zurückzuverlangen. Sofern eine derartige Option dazu führt, dass das Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken

▼M2

und Chancen weder behält noch überträgt, ist eine Ausbuchung nur in Höhe des Betrags ausgeschlossen, der unter dem Vorbehalt des Rückkaufs steht (unter der Annahme, dass der Empfänger die Vermögenswerte nicht veräußern kann). Wenn beispielsweise der Buchwert und der Erlös aus der Übertragung von Krediten WE 100 000 beträgt und jeder einzelne Kredit zurück erworben werden kann, die Summe aller zurück erworbenen Kredite jedoch WE 10 000 nicht übersteigen darf, erfüllen WE 90 000 der Kredite die Bedingungen für eine Ausbuchung.

(m) *Clean-up-Calls.* Ein Unternehmen, bei dem es sich um einen Übertragenden handeln kann, das übertragene Vermögenswerte verwaltet bzw. abwickelt, kann einen Clean-up-Call für den Kauf der verbleibenden übertragenen Vermögenswerte halten, wenn die Höhe der ausstehenden Vermögenswerte unter einen bestimmten Grenzwert fällt, bei dem die Kosten für die Verwaltung bzw. Abwicklung dieser Vermögenswerte den damit verbundenen Nutzen übersteigen. Sofern ein solcher Clean-up-Call dazu führt, dass das Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behält noch überträgt, und der Empfänger die Vermögenswerte nicht veräußern kann, ist eine Ausbuchung nur in dem Umfang der Vermögenswerte ausgeschlossen, der Gegenstand der Kaufoption ist.

(n) *Nachrangige zurückbehaltene Anteile und Kreditgarantien.* Ein Unternehmen kann dem Empfänger eine Bonitätsverbesserung gewähren, indem es einige oder alle am übertragenen Vermögenswert zurückbehaltenen Anteile nachordnet. Alternativ kann ein Unternehmen dem Empfänger eine Bonitätsverbesserung in Form einer unbeschränkten oder auf einen bestimmten Betrag beschränkten Kreditgarantie gewähren. Behält das Unternehmen im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes verbunden sind, ist dieser Vermögenswert weiterhin in seiner Gesamtheit zu erfassen. Wenn das Unternehmen einige, jedoch nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält und weiterhin die Verfügungsmacht ausübt, ist eine Ausbuchung in der Höhe des Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten ausgeschlossen, den das Unternehmen eventuell zahlen müsste.

(o) *Total Return-Swaps.* Ein Unternehmen kann einen finanziellen Vermögenswert an einen Empfänger verkaufen und mit diesem einen Total Return-Swap vereinbaren, bei dem sämtliche Zinszahlungsströme aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert im Austausch gegen eine feste Zahlung oder eine variable Ratenzahlung an das Unternehmen zurückfließen und alle Erhöhungen oder Kürzungen des beizulegenden Zeitwerts des zugrunde liegenden Vermögenswertes vom Unternehmen übernommen werden. In diesem Fall darf kein Teil des Vermögenswertes ausgebucht werden.

(p) *Zinsswaps.* Ein Unternehmen kann einen festverzinslichen finanziellen Vermögenswert auf einen Empfänger übertragen und mit diesem einen Zinsswap vereinbaren, bei dem der Empfänger einen festen Zinssatz erhält und einen variablen Zinssatz auf der Grundlage eines Nennbetrags, der dem Kapitalbetrag des übertragenen finanziellen Vermögenswertes entspricht, zahlt. Der Zinsswap schließt die Ausbuchung des übertragenen Vermögenswertes nicht aus, sofern die Zahlungen auf den Swap nicht von Zahlungen auf den übertragenen Vermögenswert abhängen.

(q) *Amortisierende Zinsswaps.* Ein Unternehmen kann einen festverzinslichen finanziellen Vermögenswert, der im Laufe der Zeit zurückgezahlt wird, auf einen Empfänger übertragen und mit diesem einen amortisierenden Zinsswap vereinbaren, bei dem der Empfänger einen festen Zinssatz erhält und einen variablen Zinssatz auf der Grundlage eines Nennbetrags zahlt. Amortisiert sich der Nennbetrag des Swaps so, dass er zu jedem beliebigen Zeitpunkt dem jeweils ausstehenden Kapitalbetrag des übertragenen finanziellen Vermögenswertes entspricht, würde der Swap im Allgemeinen dazu führen, dass ein wesentliches Vorauszahlungsrisiko beim Unternehmen verbleibt. In diesem Fall hat es den übertragenen Vermögenswert entweder zur Gänze oder im Umfang seines anhaltenden Engagements weiter zu erfassen. Ist die Amortisation des Nennbetrags des Swaps nicht an den ausstehenden Kapitalbetrag des übertragenen Vermögenswertes gekoppelt, so würde dieser Swap nicht dazu führen, dass das Vorauszahlungsrisiko in Bezug auf den Vermögenswert beim

▼M2

Unternehmen verbleibt. Folglich wäre eine Ausbuchung des übertragenen Vermögenswertes nicht ausgeschlossen, sofern die Zahlungen im Rahmen des Swaps nicht von Zinszahlungen auf den übertragenen Vermögenswert abhängen und der Swap nicht dazu führt, dass das Unternehmen andere wesentliche Risiken und Chancen zurückbehält.

AG52. Dieser Paragraph veranschaulicht die Anwendung des Konzepts des anhaltenden Engagements, wenn das anhaltende Engagement sich auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes bezieht.

Es wird angenommen, dass ein Unternehmen ein Portfolio vorzeitig rückzahlbarer Kredite mit einem Kupon- und Effektivzinssatz von 10 % und einem Kapitalbetrag und fortgeführten Anschaffungskosten in Höhe von WE 10 000 besitzt. Das Unternehmen schließt eine Transaktion ab, mit der der Empfänger gegen eine Zahlung von WE 9 115 ein Recht auf die Tilgungsbeträge in Höhe von WE 9 000 zuzüglich eines Zinssatzes von 9,5 % auf diese Beträge erwirbt. Das Unternehmen behält die Rechte an WE 1 000 der Tilgungsbeträge zuzüglich eines Zinssatzes von 10 % auf diesen Betrag zuzüglich der Überschussspanne von 0,5 % auf den verbleibenden Kapitalbetrag in Höhe von WE 9 000. Die Zahlungseingänge aus vorzeitigen Rückzahlungen werden zwischen dem Unternehmen und dem Empfänger im Verhältnis von 1:9 aufgeteilt; alle Ausfälle werden jedoch vom Anteil des Unternehmens in Höhe von WE 1 000 abgezogen, bis dieser Anteil erschöpft ist. Der beizulegende Zeitwert der Kredite zum Zeitpunkt der Transaktion beträgt WE 10 100 und der geschätzte beizulegende Zeitwert der Überschussspanne von 0,5 % beträgt WE 40.

Das Unternehmen stellt fest, dass es einige mit dem Eigentum verbundene wesentliche Risiken und Chancen (beispielsweise ein wesentliches Vorauszahlungsrisiko) übertragen, jedoch auch einige mit dem Eigentum verbundene wesentliche Risiken und Chancen (auf Grund seines nachrangigen zurückbehaltenen Anteils) behalten hat und außerdem weiterhin die Verfügungsmacht ausübt. Es wendet daher das Konzept des anhaltenden Engagements an.

Bei der Anwendung dieses Standards analysiert das Unternehmen die Transaktion als (a) Beibehaltung eines zurückbehaltenen Anteils von WE 1 000 sowie (b) Nachordnung dieses zurückbehaltenen Anteils, um dem Empfänger eine Bonitätsverbesserung für Kreditausfälle zu gewähren.

Das Unternehmen berechnet, dass WE 9 090 (90 % von WE 10 100) des erhaltenen Entgelts in Höhe von WE 9 115 der Gegenleistung für einen Anteil von 90 % entsprechen. Der Rest des erhaltenen Entgelts (WE 25) entspricht der Gegenleistung, die das Unternehmen für die Nachordnung seines zurückbehaltenen Anteils erhalten hat, um dem Empfänger eine Bonitätsverbesserung für Kreditausfälle zu gewähren. Die Überschussspanne von 0,5 % stellt ebenfalls eine für die Bonitätsverbesserung erhaltene Gegenleistung dar. Dementsprechend beträgt die für die Bonitätsverbesserung erhaltene Gegenleistung insgesamt WE 65 (WE 25 + WE 40).

	Geschätzter beizulegender Zeitwert	*Prozentsatz*	*Zugewiesener Buchwert*
Übertragener Anteil	9 090	90 %	9 000
Zurückbehaltener Anteil	1 010	10 %	1 000
Summe	**10 100**		**10 000**

Zur Berechnung des Gewinns oder Verlusts aus dem Verkauf des 90-prozentigen Anteils an den Cashflows zieht das Unternehmen den zugewiesenen Buchwert des übertragenen Anteils von der erhaltenen Gegenleistung ab. Daraus ergibt sich ein Wert von WE 90 (WE 9 090 - WE 9 000). Der Buchwert des vom Unternehmen zurückbehaltenen Anteils beträgt WE 1 000.

▼M2

Außerdem erfasst das Unternehmen das anhaltende Engagement, das durch Nachordnung seines zurückbehaltenen Anteils für Kreditverluste entsteht. Folglich setzt es einen Vermögenswert in Höhe von WE 1 000 (den Höchstbetrag an Cashflows, den es auf Grund der Nachordnung nicht erhalten würde) und eine zugehörige Verbindlichkeit in Höhe von WE 1 065 an (den Höchstbetrag an Cashflows, den es auf Grund der Nachordnung nicht erhalten würde, d. h. WE 1 000 zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der Nachordnung in Höhe von WE 65).

Unter Einbeziehung aller vorstehenden Informationen wird die Transaktion wie folgt gebucht:

	Soll	*Haben*
Ursprünglicher Vermögenswert	–	9 000
Angesetzter Vermögenswert bezüglich Nachordnung des Residualanspruchs	1 000	–
Vermögenswert für die in Form einer Überschussspanne erhaltene Gegenleistung	40	–
Gewinn oder Verlust (Gewinn bei der Übertragung)	–	90
Verbindlichkeit	–	1 065
Erhaltene Zahlung	9 115	–
Summe	**10 155**	**10 155**

Unmittelbar nach der Transaktion beträgt der Buchwert des Vermögenswertes WE 2 040, bestehend aus WE 1 000 (den Kosten, die dem zurückbehaltenen Anteil zugewiesen sind) und WE 1 040 (dem zusätzlichen anhaltenden Engagement des Unternehmens auf Grund der Nachordnung seines zurückbehaltenen Anteils für Kreditverluste, wobei in diesem Betrag auch die Überschussspanne von WE 40 enthalten ist).

In den Folgeperioden erfasst das Unternehmen zeitproportional die für die Bonitätsverbesserung erhaltene Gegenleistung (WE 65), grenzt die Zinsen auf den erfassten Vermögenswert unter Anwendung der Effektivzinsmethode ab und erfasst etwaige Kreditwertminderungen auf die angesetzten Vermögenswerte. Als Beispiel für Letzteres soll angenommen werden, dass im darauf folgenden Jahr ein Kreditwertminderungsaufwand für die zugrunde liegenden Kredite in Höhe von WE 300 anfällt. Das Unternehmen schreibt den angesetzten Vermögenswert um WE 600 ab (WE 300 für seinen zurückbehaltenen Anteil und WE 300 für das zusätzliche anhaltende Engagement, das durch Nachordnung des zurückbehaltenen Anteils für Kreditverluste entsteht) und verringert die erfasste Verbindlichkeit um WE 300. Netto wird das Periodenergebnis also mit einer Kreditwertminderung von WE 300 belastet.

Marktüblicher Kauf und Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes (Paragraph 38)

AG53. Ein marktüblicher Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes ist entweder zum Handelstag oder zum Erfüllungstag, wie in Paragraph AG55 und AG56 beschrieben, zu bilanzieren. Die gewählte Methode ist stetig für alle Käufe und Verkäufe finanzieller Vermögenswerte anzuwenden, die der gleichen Kategorie von finanziellen Vermögenswerten gemäß Definition in Paragraph 9 angehören. Für diese Zwecke bilden zu Handelszwecken gehaltene Vermögenswerte eine eigenständige Kategorie, die von den Vermögenswerten zu unterscheiden ist, die als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ eingestuft werden.

AG54. Ein Vertrag, der einen Nettoausgleich für eine Änderung des Vertragswertes vorschreibt oder gestattet, stellt keinen marktüblichen Vertrag dar. Ein solcher Vertrag ist hingegen im Zeitraum zwischen Handels- und Erfüllungstag wie ein Derivat zu bilanzieren.

▼M2

AG55. Der Handelstag ist der Tag, an dem das Unternehmen die Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf eines Vermögenswertes eingegangen ist. Die Bilanzierung zum Handelstag bedeutet (a) den Ansatz eines zu erhaltenden Vermögenswertes und der dafür zu zahlenden Verbindlichkeit am Handelstag und (b) die Ausbuchung eines verkauften Vermögenswertes, die Erfassung etwaiger Gewinne oder Verluste aus dem Abgang und die Einbuchung einer Forderung gegenüber dem Käufer auf Zahlung am Handelstag. In der Regel beginnen Zinsen für den Vermögenswert und die korrespondierende Verbindlichkeit nicht vor dem Erfüllungstag bzw. dem Eigentumsübergang aufzulaufen.

AG56. Der Erfüllungstag ist der Tag, an dem ein Vermögenswert an oder durch das Unternehmen geliefert wird. Die Bilanzierung zum Erfüllungstag bedeutet (a) den Ansatz eines Vermögenswertes am Tag seines Eingangs beim Unternehmen und (b) die Ausbuchung eines Vermögenswertes und die Erfassung eines etwaigen Gewinns oder Verlusts aus dem Abgang am Tag seiner Übergabe durch das Unternehmen. Wird die Bilanzierung zum Erfüllungstag angewandt, so hat das Unternehmen jede Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines zu erhaltenden Vermögenswertes in der Zeit zwischen Handels- und Erfüllungstag in der gleichen Weise zu erfassen, wie es den erworbenen Vermögenswert bewertet. Mit anderen Worten wird eine Änderung des Wertes bei Vermögenswerten, die mit ihren Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden, nicht erfasst; bei Vermögenswerten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet klassifiziert sind, erfolgt eine Erfassung im Periodenergebnis und bei Vermögenswerten, die als zur Veräußerung verfügbar eingestuft sind, eine Erfassung im Eigenkapital.

Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit (Paragraphen 39-42)

AG57. Eine finanzielle Verbindlichkeit (oder ein Teil davon) ist getilgt, wenn der Schuldner entweder:

(a) die Verbindlichkeit (oder einen Teil davon) durch Zahlung an den Gläubiger beglichen hat, was in der Regel durch Zahlungsmittel, andere finanzielle Vermögenswerte, Waren oder Dienstleistungen erfolgt;

oder

(b) per Gesetz oder durch den Gläubiger von der ursprünglichen Verpflichtung aus der Verbindlichkeit (oder einem Teil davon) rechtlich entbunden wird. (Wenn der Schuldner eine Garantie gegeben hat, kann diese Bedingung noch erfüllt sein.)

AG58. Wenn der Emittent eines Schuldinstruments dieses zurückkauft, ist die Verbindlichkeit auch dann getilgt, wenn der Emittent ein Market Maker für dieses Instrument ist oder beabsichtigt, es kurzfristig wieder zu veräußern.

AG59. Die Zahlung an eine dritte Partei, einschließlich eines Treuhandfonds (gelegentlich auch als „In-Substance-Defeasance“ bezeichnet), bedeutet für sich genommen nicht, dass der Schuldner von seiner ursprünglichen Verpflichtung dem Gläubiger gegenüber entbunden ist, sofern er nicht rechtlich hieraus entbunden wurde.

AG60. Wenn ein Schuldner einer dritten Partei eine Zahlung für die Übernahme einer Verpflichtung leistet und seinen Gläubiger davon unterrichtet, dass die dritte Partei seine Schuldverpflichtung übernommen hat, bucht der Schuldner die Schuldverpflichtung nicht aus, es sei denn, die Bedingung aus Paragraph AG57(b) ist erfüllt. Wenn ein Schuldner einer dritten Partei eine Zahlung für die Übernahme einer Verpflichtung leistet und von seinem Gläubiger hieraus rechtlich entbunden wird, hat der Schuldner die Schuld getilgt. Vereinbart der Schuldner jedoch, Zahlungen auf die Schuld an die dritte Partei oder an den ursprünglichen Gläubiger direkt zu leisten, erfasst der Schuldner eine neue Schuldverpflichtung gegenüber der dritten Partei.

AG61. Obwohl eine rechtliche Entbindung, sei es per Gerichtsentscheid oder durch den Gläubiger, zur Ausbuchung einer Verbindlichkeit führt, kann das Unternehmen unter Umständen eine neue Verbindlichkeit ansetzen, falls die für eine Ausbuchung erforderlichen Kriterien aus den Paragraphen 15-37 für übertragene finanzielle Vermögenswerte nicht erfüllt sind. Wenn diese Kriterien nicht erfüllt sind, werden die übertragenen Vermögenswerte nicht ausgebucht, und das Unternehmen setzt eine neue Verbindlichkeit für die übertragenen Vermögenswerte an.

▼M2

AG62. Vertragsbedingungen gelten als substanziell verschieden im Sinne von Paragraph 40, wenn der abgezinste Barwert der Cashflows unter den neuen Vertragsbedingungen, einschließlich etwaiger Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener und unter Anwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes abgezinster Gebühren gezahlt wurden, mindestens 10 Prozent von dem abgezinsten Barwert der restlichen Cashflows der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht. Wird ein Austausch von Schuldinstrumenten oder die Änderung der Vertragsbedingungen wie eine Tilgung bilanziert, so sind alle angefallenen Kosten oder Gebühren als Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Tilgung zu buchen. Wird der Austausch oder die Änderung nicht wie eine Tilgung erfasst, so führen etwaig angefallene Kosten oder Gebühren zu einer Anpassung des Buchwertes der Verbindlichkeit und werden über die Restlaufzeit der geänderten Verbindlichkeit amortisiert.

AG63. In einigen Fällen wird der Schuldner vom Gläubiger aus seiner gegenwärtigen Zahlungsverpflichtung entlassen, leistet jedoch eine Zahlungsgarantie für den Fall, dass die Partei, die die ursprüngliche Verpflichtung übernommen hat, dieser nicht nachkommt. In diesem Fall hat der Schuldner:

(a) eine neue finanzielle Verbindlichkeit basierend auf dem beizulegenden Zeitwert der Garantieverpflichtung anzusetzen;

und

(b) einen Gewinn oder Verlust zu erfassen, der der Differenz zwischen (i) etwaigen gezahlten Erlösen und (ii) dem Buchwert der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abzüglich des beizulegenden Zeitwertes der neuen finanziellen Verbindlichkeit entspricht.

Bewertung (Paragraphen 43-70)

Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten (Paragraph 43)

AG64. Bei dem erstmaligen Ansatz eines Finanzinstruments ist der beizulegende Zeitwert in der Regel der Transaktionspreis (d. h. der beizulegende Zeitwert der gegebenen oder erhaltenen Gegenleistung, siehe auch Paragraph AG76). Wenn jedoch ein Teil der gegebenen oder erhaltenen Gegenleistung sich auf etwas anderes als das Finanzinstrument bezieht, wird der beizulegende Zeitwert des Finanzinstruments unter Anwendung einer Bewertungsmethode (siehe Paragraphen AG74-AG79) geschätzt. Der beizulegende Zeitwert eines langfristigen Kredits oder einer langfristigen Forderung ohne Verzinsung kann beispielsweise als der Barwert aller künftigen Einzahlungen geschätzt werden, die unter Verwendung des herrschenden Marktzinses für ein ähnliches Instrument (vergleichbar im Hinblick auf Währung, Laufzeit, Art des Zinssatzes und sonstiger Faktoren) mit vergleichbarer Bonität abgezinst werden. Jeder zusätzlich geliehene Betrag stellt einen Aufwand bzw. eine Ertragsminderung dar, sofern er nicht die Kriterien für den Ansatz eines Vermögenswerts anderer Art erfüllt.

AG65. Wenn ein Unternehmen einen Kredit ausreicht, der zu einem marktunüblichen Zinssatz verzinst wird (z. B. zu 5 Prozent, wenn der Marktzinssatz für ähnliche Kredite 8 Prozent beträgt), und als Entschädigung ein im Voraus gezahltes Entgelt erhält, setzt das Unternehmen den Kredit zu dessen beizulegendem Zeitwert an, d. h. abzüglich des erhaltenen Entgelts. Das Unternehmen schreibt das Disagio erfolgswirksam unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu.

Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte (Paragraph 45 und 46)

AG66. Wird ein Finanzinstrument, das zunächst als finanzieller Vermögenswert angesetzt wurde, mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und fällt dieser unter Null, so ist dieses Finanzinstrument eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß Paragraph 47.

AG67. Das folgende Beispiel beschreibt die Behandlung von Transaktionskosten bei der erstmaligen Bewertung und der Folgebewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten. Ein Vermögenswert wird für WE 100 zuzüglich einer Kaufprovision von WE 2 erworben. Beim erstmaligen Ansatz wird der Vermögenswert mit WE 102 angesetzt. Der nächste Abschlussstichtag ist ein Tag später, an dem der notierte Marktpreis für den Vermögenswert WE 100 beträgt. Beim Verkauf des Vermögenswertes wäre eine Provision von WE 3 zu entrichten. Zu diesem Zeitpunkt wäre der

▼M2

Vermögenswert mit WE 100 zu bewerten (ohne Berücksichtigung der etwaigen Provision im Verkaufsfall) und ein Verlust von WE 2 im Eigenkapital zu erfassen. Wenn der zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswert feste oder bestimmbare Zahlungen hat, werden die Transaktionskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode erfolgswirksam abgeschrieben. Wenn der zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswert keine festen oder bestimmbaren Zahlungen hat, werden die Transaktionskosten erfolgswirksam erfasst, wenn der Vermögenswert ausgebucht oder wertgemindert ist.

AG68. Als Kredite und Forderungen klassifizierte Instrumente werden mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten bewertet ohne Berücksichtigung der Absicht des Unternehmens, sie bis zur Endfälligkeit zu halten.

Überlegungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert (Paragraphen 48 und 49)

AG69. Der Definition des beizulegenden Zeitwertes liegt die Prämisse der Unternehmensfortführung zu Grunde, der zufolge weder die Absicht noch die Notwendigkeit zur Liquidation, zur wesentlichen Einschränkung des Geschäftsbetriebs oder zum Eingehen von Geschäften zu ungünstigen Bedingungen besteht. Der beizulegende Zeitwert wird daher nicht durch den Betrag bestimmt, den ein Unternehmen auf Grund von erzwungenen Geschäften, zwangsweisen Liquidationen oder durch Notverkäufe erzielen oder bezahlen würde. Der beizulegende Zeitwert spiegelt indes die Bonität des Instruments wider.

AG70. Dieser Standard verwendet im Rahmen von notierten Marktpreisen die Begriffe „Geldkurs“ und „Briefkurs“ (manchmal als „aktueller Angebotspreis“ bezeichnet) und den Begriff „Geld-Brief-Spanne“, um nur Transaktionskosten einzuschließen. Andere Anpassungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes (z. B. für das Ausfallrisiko der Gegenseite) sind nicht in dem Begriff „Geld-Brief-Spanne“ enthalten.

Aktiver Markt: Notierter Preis

AG71. Ein Finanzinstrument gilt als an einem aktiven Markt notiert, wenn notierte Preise an einer Börse, von einem Händler, Broker, einer Branchengruppe, einem Preisberechnungs-Service oder einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig erhältlich sind und diese Preise aktuelle und regelmäßig auftretende Markttransaktionen wie unter unabhängigen Dritten darstellen. Der beizulegende Zeitwert wird durch einen zwischen einem vertragswilligen Käufer und einem vertragswilligen Verkäufer in einer Transaktion zu marktüblichen Bedingungen vereinbarten Preis bestimmt. Die Zielsetzung der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes für ein Finanzinstrument, das an einem aktiven Markt gehandelt wird, ist es zu dem Preis zu gelangen, zu dem am Bilanzstichtag eine Transaktion mit diesem Instrument (d. h. ohne dessen Änderung oder Umgestaltung) an dem vorteilhaftesten aktiven Markt, zu dem das Unternehmen unmittelbaren Zugang hat, erfolgen würde. Das Unternehmen passt jedoch den Preis des vorteilhafteren Markts an, um Unterschiede des Ausfallrisikos der Gegenpartei zwischen den an diesem Markt gehandelten Instrumenten und dem bewerteten Instrument widerzuspiegeln. Das Vorhandensein öffentlich notierter Marktpreise auf einem aktiven Markt ist der bestmögliche objektive Hinweis für den beizulegenden Zeitwert und werden falls existent für die Bewertung des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit verwendet.

AG72. Für Vermögenswerte, die das Unternehmen hält, sowie für Verbindlichkeiten, die vom Unternehmen begeben werden, entspricht der sachgerechte notierte Marktpreis üblicherweise dem vom Käufer gebotenen Geldkurs. Für Vermögenswerte, deren Erwerb beabsichtigt ist, oder für Verbindlichkeiten, die weiter gehalten werden, ist der aktuelle Briefkurs sachgerecht. Hält ein Unternehmen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit sich kompensierenden Marktrisiken, kann es als Grundlage zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes für die Kompensierung der Risikopositionen Mittelkurse verwenden und den Geld- bzw. Briefkurs gegebenenfalls auf die offene Nettoposition anwenden. Sind weder die aktuellen Geld- noch Briefkurse verfügbar, kann der beizulegende Zeitwert aus den bei den jüngsten Transaktionen erzielten Kursen abgeleitet werden, allerdings unter der Voraussetzung, dass sich die wirtschaftlichen Rahmendaten seit dem Transaktionszeitpunkt nicht wesentlich verändert haben. Wenn sich seit dem Transaktionszeitpunkt die Voraussetzungen verändert haben (z. B. eine Änderung des risikolosen Zinssatzes nach der jüngsten

▼M2

Kursnotierung einer Industrieanleihe), spiegelt der beizulegende Zeitwert falls sachgerecht die Änderung der Gegebenheiten hinsichtlich der aktuellen Kurse oder Zinssätze für ähnliche Finanzinstrumente wider. Wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass der letzte Transaktionspreis nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht (weil er beispielsweise den Betrag widerspiegelte, den ein Unternehmen auf Grund von erzwungenen Geschäften, zwangsweisen Liquidationen oder durch Notverkäufe erzielen oder bezahlen würde), wird dieser Preis ebenso angepasst. Der beizulegende Zeitwert eines Portfolios von Finanzinstrumenten ist das Produkt aus der Anzahl der Anteile der Finanzinstrumente und deren notierten Marktpreisen. Falls kein öffentlich notierter Preis auf einem aktiven Markt für das Finanzinstrument als Ganzes vorhanden ist, wohl aber für seine einzelnen Bestandteile, wird der beizulegende Zeitwert aus den jeweiligen Marktpreisen für die Bestandteile bestimmt.

AG73. Wenn ein Zinssatz (anstelle eines Preises) auf einem aktiven Markt notiert wird, verwendet das Unternehmen diesen auf dem Markt notierten Zinssatz bei der Bewertungsmethode zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes. Wenn der auf dem Markt notierte Zinssatz kein Ausfallrisiko oder andere Faktoren beinhaltet, die von den Marktteilnehmern bei der Bewertung des Instruments berücksichtigt werden würden, wird vom Unternehmen eine Anpassung um diese Faktoren vorgenommen.

Kein aktiver Markt: Bewertungsmethode

AG74. Wenn kein aktiver Markt für ein Finanzinstrument besteht, bestimmt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert mithilfe einer Bewertungsmethode. Zu den Bewertungsmethoden gehören die Verwendung der jüngsten Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern, der Vergleich mit dem aktuellen beizulegenden Zeitwert eines anderen, im Wesentlichen identischen Finanzinstruments, die Analyse von diskontierten Cashflows sowie Optionspreismodelle. Gibt es eine Bewertungsmethode, die üblicherweise von den Marktteilnehmern für die Bewertung dieses Finanzinstruments verwendet wird, und hat diese Methode bewiesen, dass sie verlässliche Schätzwerte von Preisen liefert, die bei aktuellen Marktvorgängen erzielt wurden, setzt das Unternehmen diese Methode ein.

AG75. Bei der Anwendung einer Bewertungsmethode besteht das Ziel darin, den Transaktionspreis festzustellen, der sich am Bewertungsstichtag zwischen unabhängigen Vertragspartnern bei Vorliegen normaler Geschäftsbedingungen ergeben hätte. Der beizulegende Zeitwert wird auf Grundlage der Ergebnisse einer Bewertungsmethode geschätzt, die im größtmöglichen Umfang Daten aus dem Markt verwendet und sich so wenig wie möglich auf unternehmensspezifische Daten verlässt. Eine Bewertungsmethode ermöglicht erwartungsgemäß eine realistische Schätzung des beizulegenden Zeitwertes, wenn (a) sie auf angemessene Weise widerspiegelt, wie der Markt voraussichtlich das Finanzinstrument bewerten könnte, und (b) die in der Bewertungsmethode verwendeten Daten auf angemessene Weise die inhärenten Markterwartungen und Berechnungen der Risiko-Rentabilitätsfaktoren der Finanzinstrumente darstellen.

▼M8

AG76A. Die Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit und die nachfolgende Erfassung von Gewinnen und Verlusten müssen den Vorschriften dieses Standards entsprechen. Die Anwendung von Paragraph AG76 kann dazu führen, dass beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit kein Gewinn oder Verlust erfasst wird. In diesem Fall ist gemäß IAS 39 ein Gewinn oder Verlust nach dem erstmaligen Ansatz nur insoweit zu erfassen, wie er durch die Änderung eines Faktors (einschließlich Zeit) entstanden ist, den Marktteilnehmer bei der Festlegung eines Preises berücksichtigen würden.

▼M2

AG77. Der erstmalige Erwerb oder die Ausreichung eines finanziellen Vermögenswertes oder das Eingehen einer finanziellen Verbindlichkeit ist eine Markttransaktion, die die Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes des Finanzinstruments liefert. Insbesondere wenn das Finanzinstrument ein Schuldinstrument ist (wie ein Kredit), kann sein beizulegender Zeitwert durch Rückgriff auf die Marktbedingungen ermittelt werden, die zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Ausreichung gültig waren, sowie auf die aktuellen Marktbedingungen oder auf die Zinssätze, die derzeit vom Unternehmen oder von anderen auf ähnliche Schuldinstrumente (d. h. ähnliche Restlaufzeit,

▼M2

Cashflow-Verläufe, Währung, Ausfallrisiko, Sicherheiten) berechnet werden. Vorausgesetzt, dass sich weder das Ausfallrisiko des Schuldners noch die anwendbaren Bonitätsaufschläge nach der Ausreichung des Schuldinstruments geändert haben, kann alternativ eine Schätzung des aktuellen Marktzinses auf Grundlage eines Leitzinssatzes, der eine bessere Bonität widerspiegelt als das zugrunde liegende Schuldinstrument, abgeleitet werden, bei der der Bonitätsaufschlag konstant gehalten wird und Anpassungen des Leitzinssatzes seit dem Ausreichungszeitpunkt berücksichtigt werden. Haben sich die Bedingungen seit der jüngsten Markttransaktion geändert, wird die entsprechende Änderung des beizulegenden Zeitwertes des bewerteten Finanzinstruments anhand aktueller Kurse oder Zinssätze für ähnliche Finanzinstrumente bestimmt und hinsichtlich bestehender Unterschiede zum bewerteten Instruments auf angemessene Weise angepasst.

AG78. Es kann sein, dass dieselben Informationen nicht zu jedem Bewertungsstichtag zur Verfügung stehen. Zu dem Zeitpunkt, an dem beispielsweise ein Unternehmen einen Kredit abschließt oder ein nicht aktiv gehandeltes Schuldinstrument erwirbt, hat das Unternehmen einen Transaktionspreis, der gleichzeitig der Marktpreis ist. Allerdings kann zum nächsten Bewertungsstichtag der Fall eintreten, dass keine neuen Transaktionsinformationen zur Verfügung stehen und, obwohl das Unternehmen das allgemeine Niveau des Marktzinses ermitteln kann, kann der Fall eintreten, dass es das Bonitäts- oder Risikoniveau nicht kennt, das Marktteilnehmer zu diesem Zeitpunkt bei der Bewertung des Finanzinstruments berücksichtigen würden. Ein Unternehmen hat möglicherweise keine Informationen aus jüngsten Transaktionen, um den angemessenen Bonitätsaufschlag auf den Basiszins zu bestimmen und diesen zur Ermittlung eines Abzinsungssatzes für eine Barwert-Berechnung heranzuziehen. Solange das Gegenteil nicht belegt ist, wäre es vernünftig anzunehmen, dass sich der Aufschlag seit dem Zeitpunkt der Kreditvergabe nicht verändert hat. Allerdings wird vom Unternehmen erwartet angemessene Anstrengungen zu unternehmen, Belege für die Änderung dieser Faktoren zu suchen. Wenn es Belege für eine Änderung gibt, hätte das Unternehmen die Auswirkungen dieser Änderung bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes des Finanzinstruments zu berücksichtigen.

AG79. Bei der Anwendung der Analyse von diskontierten Cashflows verwendet eine Unternehmen ein oder mehrere Diskontierungssätze, die den derzeitigen Zinssätzen für Finanzinstrumente entsprechen, die im Wesentlichen gleiche Bedingungen und Eigenschaften aufweisen, wozu auch die Bonität des Finanzinstruments, die Restlaufzeit, über die der Zinssatz festgeschrieben ist, die verbleibende Laufzeit der Rückzahlung des Kapitalbetrags und die Währung, in der Zahlungen erfolgen, gehören. Kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten ohne festgelegten Zinssatz können mit dem ursprünglichen Rechnungsbetrag bewertet werden, falls der Abzinsungseffekt unwesentlich ist.

Kein aktiver Markt: Eigenkapitalinstrumente

AG80. Der beizulegende Zeitwert von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die über keinen auf einem aktiven Markt notierten Preis verfügen, sowie von Derivaten, die mit ihnen verbunden sind und die durch Lieferung solcher nicht notierten Eigenkapitalinstrumente beglichen werden müssen (siehe Paragraphen 46(c) und 47), kann verlässlich bestimmt werden, wenn (a) die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes für dieses Instrument nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite auf angemessene Weise beurteilt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes verwendet werden können.

AG81. Es gibt zahlreiche Situationen, in denen die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die über keinen notierten Marktpreis verfügen, und von Derivaten, die mit ihnen verbunden sind und durch die Lieferung solcher nicht notierten Eigenkapitalinstrumente beglichen werden müssen (siehe Paragraphen 46(c) und 47), voraussichtlich nicht signifikant ist. In der Regel ist die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes eines von einem Dritten erworbenen finanziellen Vermögenswertes möglich. Wenn jedoch die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes signifikant ist und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen nicht auf angemessene Weise beurteilt werden können, ist eine Bewertung des Finanzinstruments mit dem beizulegenden Zeitwert ausgeschlossen.

▼M2

In Bewertungsmethoden einfließende Daten

AG82. Eine angemessene Methode zur Schätzung des beizulegenden Zeitwertes eines bestimmten Finanzinstruments berücksichtigt beobachtbare Marktdaten über die Marktbedingungen und andere Faktoren, die voraussichtlich den beizulegenden Zeitwert des Finanzinstruments beeinflussen. Der beizulegende Zeitwert eines Finanzinstruments wird auf einem oder mehreren der folgenden Faktoren (und vielleicht anderen) beruhen.

(a) *Zeitwert des Geldes (d. h Basiszinssatz oder risikolosen Zinssatz).* Basiszinssätze können in der Regel von beobachtbaren Preisen von Staatsanleihen abgeleitet werden und werden oft in wirtschaftlichen Veröffentlichungen angegeben. Diese Zinssätze verändern sich typischerweise mit den erwarteten Zahlungszeitpunkten der prognostizierten Cashflows entlang einer Renditekurve von Zinssätzen für verschiedene Zeithorizonte. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen als Richtzinssatz einen anerkannten und leicht beobachtbaren allgemeinen Zinssatz, wie den LIBOR oder einen Swap-Satz verwenden. (Da ein Zinssatz, wie der LIBOR, kein risikoloser Zinssatz ist, wird die für das jeweilige Finanzinstrument angemessene Anpassung des Ausfallrisikos auf Grundlage seines Ausfallrisikos in Relation zum Ausfallrisiko des Richtzinssatzes ermittelt.) In einigen Ländern können die zentralen Staatsanleihen signifikante Ausfallrisiken bergen und keinen stabilen Basis-Richtzinssatz für auf diese Währung lautende Finanzinstrumente liefern. In diesen Ländern haben einige Unternehmen eventuell eine bessere Bonitätsbewertung und einen niedrigeren Kreditzins als die zentrale Regierung. In solchen Fällen können die Basis-Zinssätze besser durch Rückgriff auf Zinssätze von den am höchsten bewerteten in der Währung dieses Rechtskreises ausgegebenen Unternehmensanleihen ermittelt werden.

(b) *Ausfallrisiko.* Die Auswirkung eines Ausfallrisikos auf den beizulegenden Zeitwert (d. h der Aufschlag auf den Basiszinssatz für Ausfallrisiko) kann von beobachtbaren Marktpreisen für gehandelte Finanzinstrumente unterschiedlicher Bonität oder von beobachtbaren Zinssätzen, die Kreditgeber für Kredite mit unterschiedlichen Bewertungen berechnen, abgeleitet werden.

(c) *Wechselkurse.* Für die meisten größeren Währungen gibt es aktive Devisenmärkte und die Kurse werden täglich in der Wirtschaftspresse veröffentlicht.

(d) *Warenpreise.* Für viele Waren gibt es beobachtbare Marktpreise.

(e) *Kurse von Eigenkapital.* Kurse (und Kursindizes) von gehandelten Eigenkapitalinstrumenten sind in einigen Märkten leicht beobachtbar. Auf dem Barwert basierende Methoden können zur Schätzung der aktuellen Markpreise von Eigenkapitalinstrumenten, für die es keine beobachtbaren Preise gibt, verwendet werden.

(f) *Volatilität (d. h das Ausmaß künftiger Preisänderungen bei den Finanzinstrumenten oder anderen Posten).* Der Umfang der Volatilität aktiv gehandelter Posten kann in der Regel auf Grundlage historischer Marktdaten oder unter Verwendung der in den aktuellen Marktpreisen implizierten Volatilitäten auf angemessene Weise geschätzt werden.

(g) *Risiko der vorzeitigen Rückzahlung und Rückgaberisiko.* Erwartete vorzeitige Rückzahlungsmuster für finanzielle Vermögenswerte und erwartete Rückgabemuster für finanzielle Verbindlichkeiten können auf Grundlage historischer Daten geschätzt werden. (Der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit, die von der Gegenpartei zurückgekauft werden kann, kann nicht niedriger als der Barwert des Rückkaufwertes sein – siehe Paragraph 49.)

(h) *Verwaltungs- bzw. Abwicklungsgebühren für einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit.* Verwaltungs- bzw. Abwicklungsgebühren können durch Vergleiche mit aktuellen Gebühren von anderen Marktteilnehmern geschätzt werden. Wenn die Kosten für die Verwaltung bzw. Abwicklung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit wesentlich sind und andere Marktteilnehmer mit vergleichbaren Kosten konfrontiert sind, würde der Emittent sie bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes des betreffenden finanziellen Vermögenswertes oder der betreffenden finanziellen Verbindlichkeit berücksichtigen. Es ist wahrscheinlich, dass der beizulegende Zeitwert bei Begründung vertraglicher Rechte hinsichtlich künftiger Gebühren den Anschaffungskosten entspricht, es sei denn, die

▼M2

künftigen Gebühren und die zugehörigen Kosten sind mit den Vergleichswerten am Markt unvereinbar.

Gewinne und Verluste (Paragraphen 55-57)

AG83. Ein Unternehmen wendet IAS 21 für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten an, die monetäre Posten im Sinne von IAS 21 sind und auf eine Fremdwährung lauten. Gemäß IAS 21 sind alle Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung eines monetären Vermögenswertes und einer monetären Verbindlichkeit im Periodenergebnis zu erfassen. Eine Ausnahme ist ein monetärer Posten, der als Sicherungsinstrument entweder zum Zwecke der Absicherung von Zahlungsströmen (siehe Paragraphen 95-101) oder zur Absicherung einer Nettoinvestition (siehe Paragraph 102) eingesetzt wird. Zum Zwecke der Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung gemäß IAS 21 wird ein zur Veräußerung verfügbarer monetärer Vermögenswert so behandelt, als würde er zu fortgeführten Anschaffungskosten in der Fremdwährung bilanziert werden. Dementsprechend werden für solche finanzielle Vermögenswerte Umrechnungsdifferenzen aus Änderungen der fortgeführten Anschaffungskosten erfolgswirksam erfasst, und andere Änderungen des Buchwertes gemäß Paragraph 55(b) erfasst. Im Hinblick auf zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte, die keine monetären Posten gemäß IAS 21 darstellen (Eigenkapitalinstrumente beispielsweise), beinhalten die direkt gemäß Paragraph 55 (b) im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste jeden dazugehörigen Fremdwährungsbestandteil. Besteht zwischen einem nicht-derivativen monetären Vermögenswert und einer nicht-derivativen monetären Verbindlichkeit eine Sicherungsbeziehung, werden Änderungen des Fremdwährungsbestandteils dieser Finanzinstrumente erfolgswirksam erfasst.

Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten (Paragraphen 58-70)

Finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden (Paragraphen 63-65)

AG84. Die Bewertung einer Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes, der zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert wird, erfolgt unter Verwendung des ursprünglichen effektiven Zinssatzes des Finanzinstruments, da eine Abzinsung unter Verwendung des aktuellen Marktzinses zu einer auf dem beizulegenden Zeitwert basierenden Bewertung des finanziellen Vermögenswertes führen würde, der ansonsten mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird. Wenn die Bedingungen eines Kredits, einer Forderung oder einer bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestition auf Grund finanzieller Schwierigkeiten des Kreditnehmers oder des Emittenten neu verhandelt oder anderweitig geändert werden, wird die Wertminderung mithilfe des ursprünglichen vor der Änderung anwendbaren Effektivzinssatzes bewertet. Cashflows kurzfristiger Forderungen werden nicht abgezinst, falls der Abzinsungseffekt unwesentlich ist. Ist ein Kredit, eine Forderung oder eine bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition mit einem variablen Zinssatz ausgestattet, entspricht der zur Bewertung des Wertminderungsaufwands verwendete Abzinsungssatz gemäß Paragraph 63 dem (den) nach Maßgabe des Vertrags festgesetzten aktuellen effektiven Zinssatz(-sätzen). Ein Gläubiger kann aus praktischen Gründen die Wertminderung eines mit fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswertes auf der Grundlage eines beizulegenden Zeitwertes des Finanzinstruments unter Verwendung eines beobachtbaren Marktpreises bewerten. Die Berechnung des Barwertes der geschätzten künftigen Cashflows eines besicherten finanziellen Vermögenswertes spiegelt die Cashflows wider, die aus einer Zwangsvollstreckung entstehen können, abzüglich der Kosten für den Erwerb und den Verkauf der Sicherheit, je nachdem ob eine Zwangsvollstreckung wahrscheinlich ist oder nicht.

AG85. Das Verfahren zur Schätzung der Wertminderung berücksichtigt alle Ausfallrisikopositionen, nicht nur die geringer Bonität. Verwendet ein Unternehmen beispielsweise ein internes Bonitätsbewertungssystem, berücksichtigt es alle Bonitätsbewertungen und nicht nur diejenigen, die eine erhebliche Bonitätsverschlechterung widerspiegeln.

▼M2

AG86. Das Verfahren zur Schätzung des Betrags eines Wertminderungsaufwands kann sich entweder aus einem einzelnen Betrag oder aus einer Bandbreite möglicher Beträge ergeben. Im letzteren Fall erfasst ein Unternehmen einen Wertminderungsaufwand, der der bestmöglichen Schätzung innerhalb der Bandbreite (*) entspricht, wobei alle vor Herausgabe des Abschlusses relevanten Informationen über die zum Bilanzstichtag herrschenden Bedingungen berücksichtigt werden.

AG87. Zum Zwecke einer gemeinsamen Wertminderungsbeurteilung werden finanzielle Vermögenswerte zusammengefasst, die ähnliche Ausfallrisikoeigenschaften haben, die über die Fähigkeit des Schuldners Auskunft geben, alle fälligen Beträge nach Maßgabe der vertraglichen Bedingungen zu begleichen (zum Beispiel auf der Grundlage eines Bewertungs- oder Einstufungsprozesses hinsichtlich des Ausfallrisikos, der die Art des Vermögenswertes, die Branche, den geographischen Standort, die Art der Sicherheiten, den Verzugsstatus und andere relevante Faktoren berücksichtigt). Die ausgewählten Eigenschaften sind für die Schätzung künftiger Cashflows für Gruppen solcher Vermögenswerte relevant, da sie einen Hinweis auf die Fähigkeit des Schuldners liefern, alle fälligen Beträge nach Maßgabe der vertraglichen Bedingungen der beurteilten Vermögenswerte zu begleichen. Die Wahrscheinlichkeiten von Verlusten und andere Statistiken zu Verlusten unterscheiden jedoch auf Gruppenebene zwischen (a) Vermögenswerten, die einzeln auf Wertminderung bewertet und als nicht wertgemindert beurteilt wurden und (b) Vermögenswerten, die nicht einzeln auf Wertminderung bewertet wurden, was dazu führt, dass ein anderer Wertminderungsbetrag erforderlich sein kann. Hat ein Unternehmen keine Gruppe von Vermögenswerten mit ähnlichen Risikoeigenschaften, wird keine zusätzliche Einschätzung vorgenommen.

AG88. Gruppenweise erfasste Wertminderungsaufwendungen stellen eine Zwischenstufe dar bis zur Identifizierung der Wertminderungsaufwendungen für die einzelnen Vermögenswerte innerhalb der Gruppe von finanziellen Vermögenswerten, die gemeinsam auf Wertminderung beurteilt werden. Sobald Informationen zur Verfügung stehen, die ausdrücklich den Nachweis über Verluste bei einzeln wertgeminderten Vermögenswerten innerhalb einer Gruppe erbringen, werden diese Vermögenswerte aus der Gruppe entfernt.

AG89. Künftige Cashflows aus einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte, die gemeinsam auf Wertminderung beurteilt werden, werden auf Grund der historischen Ausfallquote für Vermögenswerte mit ähnlichen Ausfallrisikoeigenschaften wie diejenigen der Gruppe geschätzt. Unternehmen, die keine unternehmensspezifische Forderungsausfallquoten oder unzureichende Erfahrungswerte haben, verwenden die Erfahrung von Vergleichsunternehmen derselben Branche für vergleichbare Gruppen finanzieller Vermögenswerte. Die historische Ausfallquote wird auf Grundlage der aktuellen beobachtbaren Daten angepasst, um die Auswirkungen des aktuellen Umfelds widerzuspiegeln, die nicht die Periode, auf der die historische Ausfallquote beruht, betrafen, und um die Auswirkungen des Umfelds in der historischen Periode, die nicht mehr aktuell sind, zu eliminieren. Schätzungen von Änderungen der künftigen Cashflows spiegeln die Änderungen der in Zusammenhang stehenden beobachtbaren Daten von einer Periode zur anderen wider und sind mit diesen hinsichtlich der Richtung der Änderung konsistent (wie Änderungen der Arbeitslosenquote, Grundstückspreise, Warenpreise, des Zahlungsstatus oder anderer Faktoren, die einen Hinweis auf entstandene Verluste innerhalb der Gruppe und deren Ausmaß liefern). Die Methoden und Annahmen zur Schätzung der künftigen Cashflows werden regelmäßig überprüft, um Differenzen zwischen geschätzten Ausfällen und aktuellen Ausfällen zu verringern.

AG90. Als Beispiel für die Anwendung des Paragraphen AG89 kann ein Unternehmen auf Grund der historischen Quoten feststellen, dass einer der Hauptgründe für den Forderungsausfall bei Kreditkartenforderungen der Tod des Kreditnehmers ist. Das Unternehmen kann beobachten, dass sich die Sterblichkeitsrate von einem Jahr zum anderen nicht ändert. Dennoch ist anzunehmen, dass einige der Kreditnehmer aus der Gruppe der Kreditkartenforderungen in diesem Jahr gestorben sind, was auf einen Wertminderungsaufwand bei diesen Krediten hinweist, selbst wenn sich das Unternehmen zum Jahresende noch nicht bewusst ist, welche Kreditnehmer konkret gestorben sind. Es wäre angemessen, für diese „eingetretenen aber nicht bekannt

(*) IAS 37, Paragraph 39 enthält eine Anwendungsleitlinie über die Ermittlung der bestmöglichen Schätzung innerhalb einer Bandbreite möglicher Ergebnisse.

▼M2

gewordenen“ Verluste einen Wertminderungsaufwand zu erfassen. Es wäre jedoch nicht angemessen, einen Wertminderungsaufwand für Sterbefälle, die erwartungsgemäß in künftigen Perioden eintreten, zu erfassen, da das erforderliche Verlustereignis (der Tod des Kreditnehmers) noch nicht eingetreten ist.

AG91. Bei der Verwendung von historischen Ausfallquoten zur Schätzung der künftigen Cashflows ist es wichtig, dass die Informationen über die historischen Ausfallquoten auf Gruppen angewendet werden, die gleichermaßen definiert sind wie die Gruppen, für die diese historischen Quoten beobachtet wurden. Durch den Einsatz dieser Methode kann daher für jede Gruppe auf Informationen über vergangene Ausfallquoten von Gruppen von Vermögenswerten mit ähnlichen Ausfalleigenschaften und relevanten beobachtbaren Daten, die die aktuellen Bedingungen widerspiegeln, zurückgegriffen werden.

AG92. Auf Formeln basierende Ansätze oder statistische Methoden können für die Bestimmung der Wertminderungsaufwendungen innerhalb einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte (z. B. für kleinere Restschulden) verwendet werden, solange sie den Anforderungen in den Paragraphen 63-65 und AG67-AG91 entsprechen. Jede verwendete Methode würde den Zinseffekt mit einbeziehen, die Cashflows für die gesamte Restlaufzeit eines Vermögenswertes (nicht nur des kommende Jahres) berücksichtigen, das Alter der Kredite innerhalb des Portfolios berücksichtigen und zu keinem Wertminderungsaufwand beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes führen.

Zinsertrag nach Erfassung einer Wertminderung

AG93. Sobald ein finanzieller Vermögenswert oder eine Gruppe von ähnlichen finanziellen Vermögenswerten auf Grund eines Wertminderungsaufwands abgeschrieben wurde, wird der Zinsertrag danach mithilfe des Zinssatzes erfasst, der zur Abzinsung der künftigen Cashflows bei der Bestimmung des Wertminderungsaufwands verwendet wurde.

Sicherungsmaßnahmen(Paragraphen 71-102)

Sicherungsinstrumente (Paragraphen 72-77)

Qualifizierende Instrumente (Paragraphen 72 und 73)

AG94. Der mögliche Verlust aus einer von einem Unternehmen geschriebenen Option kann erheblich höher ausfallen als der mögliche Wertzuwachs des zugehörigen Grundgeschäfts. Mit anderen Worten ist eine geschriebene Option kein wirksames Mittel zur Reduzierung des Gewinn- oder Verlustrisikos eines Grundgeschäfts. Eine geschriebene Option erfüllt daher nicht die Kriterien eines Sicherungsinstruments, es sei denn, sie wird zur Glattstellung einer erworbenen Option eingesetzt; hierzu gehören auch solche Optionen, die in ein anderes Finanzinstrument eingebettet sind (beispielsweise eine geschriebene Kaufoption, mit der das Risiko aus einer kündbaren Verbindlichkeit abgesichert werden soll). Eine erworbene Option hingegen führt zu potenziellen Gewinnen, die entweder den Verlusten entsprechen oder diese übersteigen; sie beinhaltet daher die Möglichkeit, das Gewinn- oder Verlustrisiko aus Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows zu reduzieren. Sie kann folglich die Kriterien eines Sicherungsinstruments erfüllen.

AG95. Eine bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestition, die mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert wird, kann zur Absicherung eines Währungsrisikos als Sicherungsinstrument eingesetzt werden.

AG96. Eine Finanzinvestition in ein nicht notiertes Eigenkapitalinstrument, das nicht mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert wird, da dieser nicht verlässlich bestimmt werden kann oder ein Derivat, das mit einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument verbunden ist und das durch Lieferung eines solchen beglichen werden muss (siehe Paragraphen 46 (c) und 47), kann nicht als ein Sicherungsinstrument eingesetzt werden.

AG97. Die eigenen Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens sind keine finanziellen Vermögenswerte oder finanziellen Verbindlichkeiten des Unternehmens und können daher nicht als Sicherungsinstrumente eingesetzt werden.

▼M2

Grundgeschäfte (Paragraphen 78-84)

Qualifizierende Grundgeschäfte (Paragraphen 78-80)

AG98. Eine feste Verpflichtung zum Erwerb eines Unternehmens im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses kann nicht als Grundgeschäft gelten, mit Ausnahme der damit verbundenen Währungsrisiken, da die anderen abzusichernden Risiken nicht gesondert ermittelt und bewertet werden können. Bei diesen anderen Risiken handelt es sich um allgemeine Geschäftsrisiken.

AG99. Eine nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzinvestition kann kein Grundgeschäft zur Absicherung des beizulegenden Zeitwertes sein, da bei der Equity-Methode der Anteil des Investors am Periodenergebnis des assoziierten Unternehmens erfolgswirksam erfasst wird und nicht die Veränderung des beizulegenden Zeitwertes der Finanzinvestition. Aus einem ähnlichem Grund kann eine Finanzinvestition in ein konsolidiertes Tochterunternehmen kein Grundgeschäft zur Absicherung des beizulegenden Zeitwertes sein, da bei einer Konsolidierung der Periodengewinn oder -verlust einer Tochtergesellschaft erfolgswirksam erfasst wird und nicht etwaige Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der Finanzinvestition. Anders verhält es sich bei der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, da es sich hierbei um die Absicherung eines Währungsrisikos handelt und nicht um die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes hinsichtlich etwaiger Änderungen des Investitionswertes.

AG99A. […]. Ein Unternehmen kann alle Cashflows des gesamten finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit als Grundgeschäft bestimmen und sie gegen nur ein bestimmtes Risiko absichern (z. B. gegen Änderungen, die den Veränderungen des LIBOR zuzurechnen sind). Beispielsweise kann ein Unternehmen im Falle einer finanziellen Verbindlichkeit, deren Effektivzinssatz 100 Basispunkten unter dem LIBOR liegt, die gesamte Verbindlichkeit (d. h der Kapitalbetrag zuzüglich der Zinsen zum LIBOR abzüglich 100 Basispunkte) als Grundgeschäft bestimmen und die gesamte Verbindlichkeit gegen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows, die auf Veränderungen des LIBORs zurückzuführen sind, absichern. Das Unternehmen kann auch einen anderen Hedge-Faktor als eins zu eins wählen, um die Wirksamkeit der Absicherung, wie in Paragraph AG100 beschrieben, zu verbessern.

AG99B. Wenn ein festverzinsliches Finanzinstrument einige Zeit nach seiner Emission abgesichert wird und sich die Zinssätze zwischenzeitlich geändert haben, kann das Unternehmen einen Teil bestimmen, der einem Richtzinssatz entspricht […]. […]. Als Beispiel wird angenommen, dass ein Unternehmen einen festverzinslichen finanziellen Vermögenswert über WE 100 mit einem Effektivzinssatz von 6 Prozent zu einem Zeitpunkt emittiert, an dem der LIBOR 4 Prozent beträgt. Die Absicherung dieses Vermögenswertes beginnt zu einem späteren Zeitpunkt, zu dem der LIBOR auf 8 Prozent gestiegen ist und der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes auf WE 90 gefallen ist. Das Unternehmen berechnet, dass der Effektivzinssatz 9,5 Prozent betragen würde, wenn es den Vermögenswert zu dem Zeitpunkt erworben hätte, als es ihn erstmalig als Grundgeschäft zu seinem zu diesem Zeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert von WE 90 bestimmt hätte. […] Das Unternehmen kann einen Anteil des LIBOR von 8 Prozent bestimmen, der zum einem Teil aus den vertraglichen Zinszahlungen und zum anderen Teil aus der Differenz zwischen dem aktuellen beizulegenden Zeitwert (d. h WE 90) und dem bei Fälligkeit zu zahlenden Betrag (d. h WE 100) besteht.

Bestimmung nicht finanzieller Posten als Grundgeschäfte (Paragraph 82)

AG100. Preisänderungen eines Bestandteils oder einer Komponente eines nicht finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit haben in der Regel keine vorhersehbaren, getrennt bestimmbaren Auswirkungen auf den Preis des Postens, die mit den Auswirkungen z. B. einer Änderung des Marktzinses auf den Kurs einer Anleihe vergleichbar wären. Daher kann ein nicht finanzieller Vermögenswert oder eine nicht finanzielle Verbindlichkeit nur insgesamt oder für Währungsrisiken als Grundgeschäft bestimmt werden. Gibt es einen Unterschied zwischen den Bedingungen des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts (wie beispielsweise für die Absicherung eines

▼M2

geplanten Kaufs von brasilianischem Kaffee durch ein Forwardgeschäft auf den Kauf von kolumbianischem Kaffee zu ansonsten vergleichbaren Bedingungen), kann die Sicherungsbeziehung dennoch als eine solche gelten, sofern alle Voraussetzungen aus Paragraph 88, einschließlich derjenigen, dass die Absicherung als in hohem Maße tatsächlich wirksam eingeschätzt wird, erfüllt sind. Für diesen Zweck kann der Wert des Sicherungsinstruments größer oder kleiner als der des Grundgeschäfts sein, wenn dadurch die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung verbessert wird. Eine Regressionsanalyse könnte beispielsweise durchgeführt werden, um einen statistischen Zusammenhang zwischen dem Grundgeschäft (z. B. einer Transaktion mit brasilianischem Kaffee) und dem Sicherungsinstrument (z. B. einer Transaktion mit kolumbianischem Kaffee) aufzustellen. Gibt es einen validen statistischen Zusammenhang zwischen den beiden Variablen (d. h zwischen dem Preis je Einheit von brasilianischem Kaffee und kolumbianischem Kaffee), kann die Steigung der Regressionskurve zur Feststellung des Hedge-Faktors, der die erwartete Wirksamkeit maximiert, verwendet werden. Liegt beispielsweise die Steigung der Regressionskurve bei 1,02, maximiert ein Hedge-Faktor, der auf 0,98 Mengeneinheiten der gesicherten Posten zu 1,00 Mengeneinheiten der Sicherungsinstrumente basiert, die erwartete Wirksamkeit. Die Sicherungsbeziehung kann jedoch zu einer Unwirksamkeit führen, die im Zeitraum der Sicherungsbeziehung im Periodenergebnis erfasst wird.

Bestimmung von Gruppen von Posten als Grundgeschäfte (Paragraphen 83 und 84)

AG101. Eine Absicherung einer gesamten Nettoposition (z. B. der Saldo aller festverzinslichen Vermögenswerte und festverzinslichen Verbindlichkeiten mit ähnlichen Laufzeiten) im Gegensatz zu einer Absicherung eines einzelnen Postens erfüllt nicht die Kriterien für eine Bilanzierung als Sicherungsbeziehung. Allerdings können bei einem solchen Sicherungszusammenhang annähernd die gleichen Auswirkungen auf das Periodenergebnis erzielt werden wie bei einer Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen, wenn nur ein Teil der zugrunde liegenden Posten als Grundgeschäft bestimmt wird. Wenn beispielsweise eine Bank über Vermögenswerte von WE 100 und Verbindlichkeiten in Höhe von WE 90 verfügt, deren Risiken und Laufzeiten in ähnlich sind, und die Bank das verbleibende Nettorisiko von WE 10 absichert, so kann sie WE 10 dieser Vermögenswerte als Grundgeschäft bestimmen. Eine solche Bestimmung kann erfolgen, wenn es sich bei den besagten Vermögenswerten und Verbindlichkeiten um festverzinsliche Instrumente handelt, was in diesem Fall einer Absicherung des beizulegenden Zeitwerts entspricht, oder wenn es sich um variabel verzinsliche Instrumente handelt, wobei es sich dann um eine Absicherung von Cashflows handelt. Ähnlich wäre dies im Falle eines Unternehmens, das eine feste Verpflichtung zum Kauf in einer Fremdwährung in Höhe von WE 100 sowie eine feste Verpflichtung zum Verkauf in dieser Währung in Höhe von WE 90 eingegangen ist; in diesem Fall kann es den Nettobetrag von WE 10 durch den Kauf eines Derivats absichern, das als Sicherungsinstrument zum Erwerb von WE 10 als Teil der festen Verpflichtung zum Kauf von WE 100 bestimmt wird.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen(Paragraphen 85-102)

AG102. Ein Beispiel für die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes ist die Absicherung des Risikos aus einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines festverzinslichen Schuldinstruments auf Grund einer Zinsänderung. Eine solche Sicherungsbeziehung kann vonseiten des Emittenten oder des Inhabers des Schuldinstruments eingegangen werden.

AG103. Ein Beispiel für eine Absicherung von Cashflows ist der Einsatz eines Swap-Kontrakts, mit dem variabel verzinsliche Verbindlichkeiten gegen festverzinsliche Verbindlichkeiten getauscht werden (d. h eine Absicherung gegen Risiken aus einer künftigen Transaktion, wobei die abgesicherten künftigen Cashflows hierbei die künftigen Zinszahlungen darstellen).

AG104. Die Absicherung einer festen Verpflichtung (z. B. eine Absicherung gegen Risiken einer Änderung des Kraftstoffpreises im Rahmen einer nicht bilanzierten vertraglichen Verpflichtung eines Energieversorgers zum Kauf von Kraftstoff zu einem festgesetzten Preis) ist eine Absicherung des Risikos einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes. Demzufolge stellt solch eine Sicherungsbeziehung eine Absicherung des beizulegenden Zeitwertes dar. Nach Paragraph 87

▼M2

könnte jedoch eine Absicherung des Währungsrisikos einer festen Verpflichtung alternativ als eine Absicherung von Cashflows behandelt werden.

Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung

AG105. Eine Sicherungsbeziehung wird nur dann als in hohem Maße wirksam angesehen, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

(a) Zu Beginn der Sicherungsbeziehung und in den darauf folgenden Perioden wird die Absicherung als in hohem Maße wirksam hinsichtlich der Erreichung einer Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows in Bezug auf das abgesicherte Risiko eingeschätzt. Eine solche Einschätzung kann auf verschiedene Weisen nachgewiesen werden, u. a. durch einen Vergleich bisheriger Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Grundgeschäfts, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, mit bisherigen Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Sicherungsinstruments oder durch den Nachweis einer hohen statistischen Korrelation zwischen dem beizulegenden Zeitwert oder den Cashflows des Grundgeschäfts und denen des Sicherungsinstruments. Das Unternehmen kann einen anderen Hedge-Faktor als eins zu eins wählen, um die Wirksamkeit der Absicherung, wie in Paragraph AG100 beschrieben, zu verbessern.

(b) Die aktuellen Ergebnisse der Sicherungsbeziehung liegen innerhalb einer Bandbreite von 80-125 Prozent. Sehen die aktuellen Ergebnisse so aus, dass beispielsweise der Verlust aus einem Sicherungsinstrument WE 120 und der Gewinn aus dem monetären Instrument WE 100 beträgt, so kann die Kompensation anhand der Berechnung 120/100 bewertet werden, was einem Ergebnis von 120 Prozent oder anhand von 100/120 einem Ergebnis von 83 Prozent entspricht. Angenommen, dass in diesem Beispiel die Sicherungsbeziehung die Voraussetzungen unter (a) erfüllt, würde das Unternehmen daraus schließen, dass die Sicherungsbeziehung in hohem Maße wirksam gewesen ist.

AG106. Eine Beurteilung der Wirksamkeit von Sicherungsinstrumenten hat mindestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des jährlichen Abschlusses oder des Zwischenabschlusses zu erfolgen.

AG107. Dieser Standard schreibt keine bestimmte Methode zur Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung vor. Die von einem Unternehmen gewählte Methode zur Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung richtet sich nach seiner Risikomanagementstrategie. Wenn beispielsweise die Risikomanagementstrategie eines Unternehmens vorsieht, die Höhe des Sicherungsinstruments periodisch anzupassen, um Änderungen der abgesicherten Position widerzuspiegeln, hat das Unternehmen den Nachweis zu erbringen, dass die Sicherungsbeziehung nur für die Periode als in hohem Maße wirksam eingeschätzt wird, bis die Höhe des Sicherungsinstruments das nächste Mal angepasst wird. In manchen Fällen werden für verschiedene Sicherungsbeziehungen unterschiedliche Methoden verwendet. In der Dokumentation seiner Sicherungsstrategie macht ein Unternehmen Angaben über die zur Beurteilung der Wirksamkeit eingesetzten Methoden und Verfahren. Diese sollten auch angeben, ob bei der Beurteilung sämtliche Gewinne oder Verluste aus einem Sicherungsinstrument berücksichtigt werden oder ob der Zeitwert des Instruments unberücksichtigt bleibt.

AG107A. […].

AG108. Sind die wesentlichen Bedingungen des Sicherungsinstruments und des gesicherten Vermögenswertes, der gesicherten Verbindlichkeit, der festen Verpflichtung oder der sehr wahrscheinlichen vorhergesehenen Transaktion gleich, so ist wahrscheinlich, dass sich die Änderungen des beizulegenden Zeitwertes und der Cashflows, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, gegenseitig vollständig ausgleichen, und dies gilt sowohl zu Beginn der Sicherungsbeziehung als auch danach. So ist beispielsweise ein Zinsswap voraussichtlich ein wirksames Sicherungsinstrumentbeziehung, wenn Nominal- und Kapitalbetrag, Laufzeiten, Zinsanpassungstermine, die Zeitpunkte der Zins- und Tilgungsein- und -auszahlungen sowie die Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Zinsen für das Sicherungsinstrument und das Grundgeschäft gleich sind. Außerdem ist die Absicherung eines erwarteten Warenkaufs, dessen Eintritt hoch wahrscheinlich ist, durch ein Forwardgeschäft eine hoch wirksam, sofern:

▼M2

(a) das Forwardgeschäft den Erwerb einer Ware der gleichen Art und Menge, zum gleichen Zeitpunkt und Ort wie das erwartete Grundgeschäft zum Gegenstand hat;

(b) der beizulegende Zeitwert des Forwardgeschäfts zu Beginn Null ist;

und

(c) entweder die Änderung des Disagios oder des Agios des Forwardgeschäfts aus der Beurteilung der Wirksamkeit herausgenommen und direkt im Periodenergebnis erfasst wird oder die Änderung der erwarteten Cashflows aus der erwarteten Transaktion, deren Eintritt hoch wahrscheinlich ist, auf dem Forwardkurs der zugrunde liegenden Ware basiert.

AG109. Manchmal kompensiert das Sicherungsinstrument nur einen Teil des abgesicherten Risikos. So dürfte eine Sicherungsbeziehung nur zum Teil wirksam sein, wenn das Sicherungsinstrument und das Grundgeschäft auf verschiedene Währungen lauten und beide sich nicht parallel entwickeln. Des gleichen dürfte die Absicherung eines Zinsrisikos mithilfe eines derivativen Finanzinstruments nur bedingt wirksam sein, wenn ein Teil der Änderung des beizulegenden Zeitwertes des derivativen Finanzinstruments auf das Ausfallrisiko der Gegenseite zurückzuführen ist.

AG110. Um die Kriterien für eine Bilanzierung als Sicherungsbeziehung zu erfüllen, muss sich die Sicherungsbeziehung nicht nur auf allgemeine Geschäftsrisiken sondern auf ein bestimmtes, identifizier- und bestimmbares Risiko beziehen und sich letztlich auf das Periodenergebnis des Unternehmens auswirken. Die Absicherung gegen Veralterung von physischen Vermögenswerten oder gegen das Risiko einer staatlichen Enteignung von Gegenständen kann nicht als Sicherungsbeziehung bilanziert werden, denn die Wirksamkeit lässt sich nicht bewerten, da die hiermit verbundenen Risiken nicht verlässlich geschätzt werden können.

AG111. Im Falle eines Zinsänderungsrisikos kann die Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung durch die Erstellung eines Fälligkeitsplans für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten beurteilt werden, aus dem das Nettozinsänderungsrisiko für jede Periode hervorgeht, vorausgesetzt das Nettorisiko ist mit einem besonderen Vermögenswert oder einer besonderen Verbindlichkeit verbunden (oder einer besonderen Gruppe von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten bzw. einem bestimmten Teil davon), auf die das Nettorisiko zurückzuführen ist, und die Wirksamkeit der Absicherung wird in Bezug auf diesen Vermögenswert oder diese Verbindlichkeit beurteilt.

AG112. Bei der Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung berücksichtigt ein Unternehmen in der Regel den Zeitwert des Geldes. Der feste Zinssatz eines Grundgeschäfts muss dabei nicht exakt mit dem festen Zinssatz eines zur Absicherung des beizulegenden Zeitwertes bestimmten Swaps übereinstimmen. Auch muss der variable Zinssatz eines zinstragenden Vermögenswertes oder einer Verbindlichkeit nicht mit dem variablen Zinssatz eines zur Absicherung von Zahlungsströmen bestimmten Swaps übereinstimmen. Der beizulegende Zeitwert eines Swaps ergibt sich aus seinem Nettoausgleich. So können die festen und variablen Zinssätze eines Swaps ausgetauscht werden, ohne dass dies Auswirkungen auf den Nettoausgleich hat, wenn beide in gleicher Höhe getauscht werden.

AG113. Wenn die Kriterien für die Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung nicht erfüllt werden, stellt das Unternehmen die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen ab dem Zeitpunkt ein, an dem die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung letztmals nachgewiesen wurde. Wenn jedoch ein Unternehmen das Ereignis oder die Änderung des Umstands, wodurch die Sicherungsbeziehung die Wirksamkeitskriterien nicht mehr erfüllte, identifiziert und nachweist, dass die Sicherungsbeziehung vor Eintritt des Ereignisses oder des geänderten Umstands wirksam war, stellt das Unternehmen die Bilanzierung der Sicherungsbeziehung ab dem Zeitpunkt des Ereignisses oder der Änderung des Umstands ein.

Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwertes zur Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken

AG114. Für die Absicherung eines beizulegenden Zeitwertes hinsichtlich des mit einem Portfolio von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten verbundenen Zinsänderungsrisikos

▼M2

wären die Anforderungen dieses Standards erfüllt, wenn das Unternehmen die unter den nachstehenden Punkten (a)-(i) und den Paragraphen AG115-AG132 dargelegten Verfahren einhält.

(a) Das Unternehmen identifiziert als Teil seines Risikomanagement-Prozesses ein Portfolio von Posten, deren Zinsänderungsrisiken abgesichert werden sollen. Das Portfolio kann nur Vermögenswerte, nur Verbindlichkeiten oder auch beides, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten umfassen. Das Unternehmen kann ein oder mehrere Portfolios bestimmen (seine zur Veräußerung verfügbaren Vermögenswerte können beispielsweise in einem gesonderten Portfolio zusammengefasst werden), wobei es die nachstehenden Anleitungen für jedes Portfolio gesondert anwendet.

(b) Das Unternehmen teilt das Portfolio nach Zinsanpassungsperioden auf, die nicht auf vertraglich fixierten, sondern vielmehr auf erwarteten Zinsanpassungsterminen basieren. Diese Aufteilung in Zinsanpassungsperioden kann auf verschiedene Weise durchgeführt werden, einschließlich in Form einer Aufstellung von Cashflows in den Perioden, in denen sie erwartungsgemäß anfallen, oder einer Aufstellung von nominalen Kapitalbeträgen in allen Perioden, bis zum erwarteten Zeitpunkt der Zinsanpassung.

(c) Auf Grundlage dieser Aufteilung legt das Unternehmen den Betrag fest, den es absichern möchte. Als Grundgeschäft bestimmt das Unternehmen aus dem identifizierten Portfolio einen Betrag von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten (jedoch keinen Nettobetrag), der dem abzusichernden Betrag entspricht. […].

(d) Das Unternehmen bestimmt das abzusichernde Zinsänderungsrisiko. Dieses Risiko könnte einen Teil des Zinsänderungsrisikos jedes Postens innerhalb der abgesicherten Position darstellen, wie beispielsweise ein Richtzinssatz (z. B. LIBOR).

(e) Das Unternehmen bestimmt ein oder mehrere Sicherungsinstrumente für jede Zinsanpassungsperiode.

(f) Gemäß den zuvor erwähnten Einstufungen aus (c)-(e) beurteilt das Unternehmen zu Beginn und in den Folgeperioden, ob es die Sicherungsbeziehung innerhalb der für die Absicherung relevanten Periode als in hohem Maße wirksam einschätzt.

(g) Das Unternehmen bewertet regelmäßig die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts (wie unter (c) bestimmt), die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen ist (wie unter (d) bestimmt) […]. Sofern bestimmt wird, dass die Sicherungsbeziehung zum Zeitpunkt ihrer Beurteilung gemäß der vom Unternehmen dokumentierten Methode zur Beurteilung der Wirksamkeit tatsächlich in hohem Maße wirksam war, erfasst das Unternehmen die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts erfolgswirksam im Periodenergebnis und in einem der beiden Posten der Bilanz, wie im Paragraphen 89A beschrieben. Die Änderung des beizulegenden Zeitwertes braucht nicht einzelnen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zugeordnet zu werden.

(h) Das Unternehmen bestimmt die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des/der Sicherungsinstrument(s)e (wie unter (e) festgelegt) und erfasst sie im Periodenergebnis als Gewinn oder Verlust. Der beizulegende Zeitwert des/der Sicherungsinstrument (s)e wird in der Bilanz als Vermögenswert oder Verbindlichkeit angesetzt.

(i) Jede Unwirksamkeit (*) wird im Periodenergebnis als Differenz zwischen der Änderung des unter (g) erwähnten beizulegenden Zeitwertes und desjenigen unter (h) erwähnten erfasst.

AG115. Nachstehend wird dieser Ansatz detaillierter beschrieben. Der Ansatz ist nur auf eine Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen ein Zinsänderungsrisiko in Bezug auf ein Portfolio von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten anzuwenden.

AG116. Das in Paragraph AG114(a) identifizierte Portfolio könnte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beinhalten. Alternativ könnte es sich auch um ein Portfolio handeln, das nur Vermögenswerte oder nur Verbindlichkeiten umfasst. Das Portfolio wird verwendet, um die

(*) Die gleichen Wesentlichkeitsüberlegungen gelten in diesem Zusammenhang wie auch im Rahmen aller IFRS.

▼M2

Höhe der abzusichernden Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zu bestimmen. Das Portfolio als solches wird jedoch nicht als Grundgeschäft bestimmt.

AG117. Bei der Anwendung von Paragraph AG114(b) legt das Unternehmen den erwarteten Zinsanpassungstermin eines Postens auf den früheren der Termine fest, wenn dieser Posten erwartungsgemäß fällig wird oder an die Marktzinsen angepasst wird. Die erwarteten Zinsanpassungstermine werden zu Beginn der Sicherungsbeziehung und während seiner Laufzeit geschätzt, sie basieren auf historischen Erfahrungen und anderen verfügbaren Informationen, einschließlich Informationen und Erwartungen über Vorfälligkeitsquoten, Zinssätze und die Wechselwirkung zwischen diesen. Ohne unternehmensspezifische Erfahrungswerte oder bei unzureichenden Erfahrungswerten verwenden Unternehmen die Erfahrungen vergleichbarer Unternehmen für vergleichbare Finanzinstrumente. Diese Schätzwerte werden regelmäßig überprüft und im Hinblick auf Erfahrungswerte angepasst. Im Falle eines festverzinslichen, vorzeitig rückzahlbaren Postens ist der erwartete Zinsanpassungstermin der Zeitpunkt, an dem die Rückzahlung erwartet wird, es sei denn, es findet zu einem früheren Zeitpunkt eine Zinsanpassung an Marktzinsen statt. Bei einer Gruppe von vergleichbaren Posten kann die Aufteilung in Perioden auf Grund von erwarteten Zinsanpassungsterminen in der Form durchgeführt werden, dass ein Prozentsatz der Gruppe und nicht einzelne Posten jeder Periode zugewiesen werden. Für solche Zuordnungszwecke dürfen auch andere Methoden verwendet werden. Für die Zuordnung von Tilgungsdarlehen auf Perioden, die auf erwarteten Zinsanpassungsterminen basieren, kann beispielsweise ein Multiplikator für Vorfälligkeitsquoten verwendet werden. Die Methode für eine solche Zuordnung hat jedoch in Übereinstimmung mit dem Risikomanagementverfahren und der -zielsetzung des Unternehmens zu erfolgen.

AG118. Ein Beispiel für eine in Paragraph AG114(c) beschriebene Bestimmung: Wenn in einer bestimmten Zinsanpassungsperiode ein Unternehmen schätzt, dass es festverzinsliche Vermögenswerte von WE 100 und festverzinsliche Verbindlichkeiten von WE 80 hat und beschließt, die gesamte Nettoposition von WE 20 abzusichern, so bestimmt es Vermögenswerte in Höhe von WE 20 (einen Teil der Vermögenswerte) als Grundgeschäft. (*) Die Bestimmung wird vorwiegend als „Betrag einer Währung“ (z. B. ein Betrag in Dollar, Euro, Pfund oder Rand) und nicht als einzelne Vermögenswerte bezeichnet. Daraus folgt, dass alle Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten), aus denen der abgesicherte Betrag entstanden ist, d. h. im vorstehenden Beispiel alle Vermögenswerte von WE 100, Posten sein müssen, deren beizulegender Zeitwerte sich bei Änderung der abgesicherten Zinssätze ändern […].

AG119. Das Unternehmen hat auch die anderen in Paragraph 88(a) aufgeführten Anforderungen zur Bestimmung und Dokumentation zu erfüllen. Die Unternehmenspolitik bezüglich aller Faktoren, die zur Identifizierung des abzusichernden Betrags und zur Beurteilung der Wirksamkeit verwendet werden, wird bei einer Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken durch die Bestimmung und Dokumentation festgelegt. Folgende Faktoren sind eingeschlossen:

(a) welche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in eine Absicherung des Portfolios einzubeziehen sind und auf welcher Basis sie aus dem Portfolio entfernt werden können.

(b) wie Zinsanpassungstermine geschätzt werden, welche Annahmen von Zinssätzen den Schätzungen von Vorfälligkeitsquoten unterliegen und welches die Basis für die Änderung dieser Schätzungen ist. Dieselbe Methode wird sowohl für die erstmaligen Schätzungen, die zu dem Zeitpunkt erfolgen, wenn ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit in das gesicherte Portfolio eingebracht wird, als auch für alle späteren Korrekturen dieser Schätzwerte verwendet.

(c) die Anzahl und Dauer der Zinsanpassungsperioden.

(d) wie häufig das Unternehmen die Wirksamkeit überprüfen wird […].

(e) die verwendete Methode, um den Betrag der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die als Grundgeschäft eingesetzt werden […].

(*) Dieser Standard erlaubt einem Unternehmen, jeden Betrag verfügbarer, qualifizierender Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zu bestimmen, d. h in diesem Beispiel jeden Betrag von Vermögenswerten zwischen WE 0 und WE 100.

▼M2

(f) […] ob das Unternehmen die Wirksamkeit für jede Zinsanpassungsperiode einzeln prüfen wird, für alle Perioden gemeinsam oder eine Kombination von beidem durchführen wird.

Die für die Bestimmung und Dokumentation der Sicherungsbeziehung festgelegten Methoden haben den Risikomanagementverfahren und der -zielsetzung des Unternehmens zu entsprechen. Die Methoden sind nicht willkürlich zu ändern. Sie müssen auf Grundlage der Änderungen der Bedingungen am Markt und anderer Faktoren gerechtfertigt sein und auf den Risikomanagementverfahren und der -zielsetzung des Unternehmens beruhen und mit diesen im Einklang sein.

AG120. Das Sicherungsinstrument, auf das in Paragraph AG114(e) verwiesen wird, kann ein einzelnes Derivat oder ein Portfolio von Derivaten sein, die alle dem nach Paragraph AG114(d) bestimmten gesicherten Zinsänderungsrisiko ausgesetzt sind (z. B. ein Portfolio von Zinsswaps die alle dem Risiko des LIBOR ausgesetzt sind). Ein solches Portfolio von Derivaten kann kompensierende Risikopositionen enthalten. Es kann jedoch keine geschriebenen Optionen oder geschriebenen Nettooptionen enthalten, weil der Standard (*) nicht zulässt, dass solche Optionen als Sicherungsinstrumente eingesetzt werden (außer wenn eine geschriebene Option als Kompensation für eine Kaufoption eingesetzt wird). Wenn das Sicherungsinstrument den nach Paragraph AG114(c) bestimmten Betrag für mehr als eine Zinsanpassungsperiode absichert, wird er allen abzusichernden Perioden zugeordnet. Das gesamte Sicherungsinstrument muss jedoch diesen Zinsanpassungsperioden zugeordnet werden, da der Standard (**) untersagt, eine Sicherungsbeziehung nur für einen Teil der Zeit, in der das Sicherungsinstrument in Umlauf ist, einzusetzen.

AG121. Bewertet ein Unternehmen die Änderung des beizulegenden Zeitwertes eines vorzeitig rückzahlbaren Postens gemäß Paragraph AG114(g), wird der beizulegende Zeitwert des vorzeitig rückzahlbaren Postens auf zwei Arten durch die Änderung des Zinssatzes beeinflusst: Sie beeinflusst den beizulegenden Zeitwert der vertraglichen Cashflows und den beizulegenden Zeitwert der Vorfälligkeitsoption, die in dem vorzeitig rückzahlbarem Posten enthalten ist. Paragraph 81 des Standards gestattet einem Unternehmen, einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, der einem gemeinsamen Risiko ausgesetzt ist, als Grundgeschäft zu bestimmen, sofern die Wirksamkeit bewertet werden kann. […].

AG122. Der Standard gibt nicht die zur Bestimmung des in Paragraph AG114 (g) genannten Betrags verwendeten Methoden vor, insbesondere nicht zur Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts, das dem abgesicherten Risiko zuzuordnen ist. […]. Es ist unangebracht zu vermuten, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts den Änderungen des Sicherungsinstruments wertmäßig gleichen.

AG123. Wenn das Grundgeschäft für eine bestimmte Zinsanpassungsperiode ein Vermögenswert ist, verlangt Paragraph 89A, dass die Änderung seines Wertes in einem gesonderten Posten innerhalb der Vermögenswerte dargestellt wird. Wenn dagegen das Grundgeschäft für eine bestimmte Zinsanpassungsperiode eine Verbindlichkeit ist, wird die Änderung ihres Wertes in einem gesonderten Posten innerhalb der Verbindlichkeiten dargestellt. Hierbei handelt es sich um die gesonderten Posten, auf die sich Paragraph AG114(g) bezieht. Eine detaillierte Zuordnung zu einzelnen Vermögenswerten (oder Verbindlichkeiten) wird nicht verlangt.

AG124. Paragraph AG114(i) weist darauf hin, dass Unwirksamkeit in dem Maße auftritt, in dem die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des dem gesicherten Risiko zuzurechnenden Grundgeschäfts sich von der Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Sicherungsderivats unterscheidet. Eine solche Differenz kann aus verschiedenen Gründen auftreten, u. a.:

(a) […];

(b) Posten aus dem gesicherten Portfolio wurden wertgemindert oder ausgebucht;

(c) die Zahlungstermine des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts sind verschieden;

(*) siehe Paragraphen 77 und AG94
(**) siehe Paragraph 75

▼M2

und

(d) andere Gründe […].

Eine solche Unwirksamkeit (*) ist zu identifizieren und erfolgswirksam zu erfassen.

AG125. Die Wirksamkeit der Absicherung wird im Allgemeinen verbessert:

(a) wenn das Unternehmen die Posten mit verschiedenen Rückzahlungseigenschaften auf eine Art aufteilt, die die Verhaltensunterschiede von vorzeitigen Rückzahlungen berücksichtigt.

(b) wenn die Anzahl der Posten im Portfolio größer ist. Wenn nur wenige Posten zu dem Portfolio gehören, ist eine relativ hohe Unwirksamkeit wahrscheinlich, wenn bei einem der Posten eine Vorauszahlung früher oder später als erwartet erfolgt. Wenn dagegen das Portfolio viele Posten umfasst, kann das Verhalten von Vorauszahlungen genauer vorausgesagt werden.

(c) wenn die verwendeten Zinsanpassungsperioden kürzer sind (z. B. Zinsanpassungsperioden von 1 Monat anstelle von 3 Monaten). Kürzere Zinsanpassungsperioden verringern den Effekt von Inkongruenz zwischen dem Zinsanpassungs- und dem Zahlungstermin (innerhalb der Zinsanpassungsperioden) des Grundgeschäfts und des Sicherungsinstruments.

(d) je größer die Häufigkeit ist, mit der der Betrag des Sicherungsinstruments angepasst wird, um Änderungen des Grundgeschäfts widerzuspiegeln (z. B. auf Grund von Änderungen der Erwartungen bei den vorzeitigen Rückzahlungen).

AG126. Ein Unternehmen überprüft regelmäßig die Wirksamkeit. […].

AG127. Bei der Bewertung der Wirksamkeit unterscheidet das Unternehmen zwischen Überarbeitungen der geschätzten Zinsanpassungstermine der bestehenden Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten) und der Emission neuer Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten), wobei nur erstere Unwirksamkeit auslösen. […]. Sobald eine Unwirksamkeit, wie zuvor erwähnt, erfasst wurde, erstellt das Unternehmen eine neue Schätzung der gesamten Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten) für jede Zinsanpassungsperiode, wobei neue Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten), die seit der letzten Überprüfung der Wirksamkeit emittiert wurden, einbezogen werden, und bestimmt einen neuen Betrag für das Grundgeschäft und einen neuen Prozentsatz für die Absicherung. […].

AG128. Posten, die ursprünglich in eine Zinsanpassungsperiode aufgeteilt wurden, können ausgebucht sein, da vorzeitige Rückzahlungen oder Abschreibungen auf Grund von Wertminderung oder Verkauf früher als erwartet stattfanden. In diesem Falle ist der Änderungsbetrag des beizulegenden Zeitwertes des gesonderten Postens (siehe Paragraph AG114(g)), der sich auf den ausgebuchten Posten bezieht, aus der Bilanz zu entfernen und in den Gewinn oder Verlust, der bei der Ausbuchung des Postens entsteht, einzubeziehen. Zu diesem Zweck ist es notwendig, die Zinsanpassungsperiode(n) zu kennen, der der ausgebuchte Posten zugeteilt war, um ihn aus dieser/diesen zu entfernen und um folglich den Betrag aus dem gesonderten Posten (siehe Paragraph AG114(g)) zu entfernen. Wenn bei der Ausbuchung eines Postens die Zinsanpassungsperiode bestimmt werden kann, zu der er gehörte, wird er aus dieser Periode entfernt. Ist dies nicht möglich, wird er aus der frühesten Periode entfernt, wenn die Ausbuchung auf Grund höher als erwarteter vorzeitiger Rückzahlungen stattfand, oder allen Perioden zugeordnet, die den ausgebuchten Posten in einer systematischen und vernünftigen Weise enthalten, sofern der Posten verkauft oder wertgemindert wurde.

AG129. Jeder sich auf eine bestimmte Periode beziehender Betrag, der bei Ablauf der Periode nicht ausgebucht wurde, wird im Periodenergebnis für diesen Zeitraum erfasst (siehe Paragraph 89A). […].

AG130. […].

AG131. Wenn der gesicherte Betrag für die Zinsanpassungsperiode verringert wird, ohne dass die zugehörigen Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten) ausgebucht werden, ist der zu der Wertminderung gehörende

(*) Die gleichen Wesentlichkeitsüberlegungen gelten in diesem Zusammenhang wie auch im Rahmen aller IFRS.

▼M2

Betrag, der in dem gesonderten Posten, wie in Paragraph AG114(g) beschrieben, enthalten ist, gemäß Paragraph 92 abzuschreiben.

AG132. Ein Unternehmen möchte eventuell den in den Paragraphen AG114-AG131 dargelegten Ansatz auf die Absicherung eines Portfolios, das zuvor als Absicherung von Zahlungsströmen gemäß IAS 39 bilanziert wurde, anwenden. Dieses Unternehmen würde den vorherigen Einsatz der Absicherung von Zahlungsströmen gemäß Paragraph 101(d) rückgängig machen und die Anforderungen dieses Paragraphen anwenden. Es würde gleichzeitig das Sicherungsgeschäft als Absicherung des beizulegenden Zeitwertes neu bestimmen und den in den Paragraphen AG114-AG131 beschriebenen Ansatz prospektiv auf die nachfolgenden Berichtsperioden anwenden.

▼M2

ANHANG B

Änderung anderer Verlautbarungen

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser Standard auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

Änderung zu IFRS 1

B1. IFRS 1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards wird wie folgt geändert.

Standard

Die Paragraphen 25A, 27A, 36A und 47A werden hinzugefügt und die Paragraphen 13, 27 und 30 wie folgt geändert:

13. Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:

(a) ….

(e) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph 23);

(f) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures (Paragraphen 24 und 25);

und

(g) Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten (Paragraph 25A).

Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten

▼M9

25A. Gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* kann ein finanzieller Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz als zur Veräußerung verfügbar oder ein Finanzinstrument (sofern es bestimmte Kriterien erfüllt) als ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, eingestuft werden. Ungeachtet dieser Bestimmung kommen in den folgenden Situationen Ausnahmen zur Anwendung:

(a) Jedes Unternehmen darf eine Einstufung als zur Veräußerung verfügbar zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornehmen.

(b) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das am oder nach dem 1. September 2006 beginnt* — ein solches Unternehmen darf zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, sofern der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 9b)i), 9b)ii) oder 11A des IAS 39 erfüllt.

(c) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das am oder nach dem 1. Januar 2006 und vor dem 1. September 2006 beginnt* — ein solches Unternehmen darf zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, sofern der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 9b)i), 9b)ii) oder 11A des IAS 39 erfüllt. Erfolgt die Umstellung auf IFRS vor dem 1. September 2005, braucht diese Einstufung erst zum 1. September 2005 abgeschlossen zu werden und kann auch finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten umfassen, die zwischen dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und dem 1. September 2005 angesetzt wurden.

(d) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das vor dem 1. Januar 2006 beginnt, und die Paragraphen 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A und AG33B sowie die im Jahr 2005 vorgenommenen Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 des IAS 39 anwendet* — ein solches Unternehmen darf zu Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle

▼M9

Verbindlichkeit, der/die zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Einstufung gemäß diesen neuen und geänderten Paragraphen erfüllt, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen. Beginnt die erste IFRS-Berichtsperiode des Unternehmens vor dem 1. September 2005, braucht diese Einstufung erst zum 1. September 2005 abgeschlossen zu werden und kann auch finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten umfassen, die zwischen dem Beginn der betreffenden Berichtsperiode und dem 1. September 2005 angesetzt wurden. Passt das Unternehmen die Vergleichsinformationen für IAS 39 an, sind diese Informationen für die zu Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode eingestufte(n) finanziellen Vermögenswerte, finanziellen Verbindlichkeiten oder Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder finanziellen Verbindlichkeiten anzupassen. Eine solche Anpassung der Vergleichsinformationen ist nur dann vorzunehmen, wenn die eingestuften Posten oder Gruppen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bzw. bei einem Erwerb nach dem Übergang auf IFRS zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes die in Paragraph 9b)i), 9b)ii) oder 11A des IAS 39 genannten Kriterien für eine derartige Einstufung erfüllt hätten.

(e) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das vor dem 1. September 2006 beginnt* — ungeachtet Paragraph 91 des IAS 39 ist bei allen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die gemäß Unterparagraph c) oder d) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden und bisher im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen als Grundgeschäft designiert waren, diese Designation zum gleichen Zeitpunkt aufzuheben, zu dem ihre Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet erfolgt.

▼M2

27. Ein erstmaliger Anwender hat die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 prospektiv für Transaktionen, die am oder nach dem 1. Januar 2004 auftreten, anzuwenden, es sei denn Paragraph 27A lässt etwas anderes zu. Mit anderen Worten: Falls ein erstmaliger Anwender nicht derivative finanzielle Vermögenswerte oder nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen infolge einer vor dem 1. Januar 2004 stattgefundenen Transaktion ausgebucht hat, ist ein Ansatz der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach IFRS nicht gestattet (es sei denn, ein Ansatz ist aufgrund einer späteren Transaktion oder eines späteren Ereignisses möglich).

27A. Ungeachtet Paragraph 27 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Datum anwenden, sofern die benötigten Informationen, um IAS 39 auf infolge vergangener Transaktionen ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten anzuwenden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.

30. Wenn ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs zu IFRS eine Transaktion als ein Sicherungsgeschäft bestimmt hat, das Sicherungsgeschäft jedoch nicht die Bilanzierungsbedingungen für Sicherungsgeschäfte in IAS 39 erfüllt, hat das Unternehmen die Paragraphen 91 und 101 von IAS 39 anzuwenden, um die Bilanzierung des Sicherungsgeschäfts einzustellen. Vor dem Zeitpunkt des Übergangs zu IFRS eingegangene Transaktionen dürfen nicht rückwirkend als Sicherungsgeschäfte bezeichnet werden.

Befreiung von der Vorschrift, Vergleichsinformationen für IAS 39 anzupassen.

36A. Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2006 IFRS anwendet, hat in seinem ersten IFRS Abschluss Vergleichsinformationen von mindestens einem Jahr vorzulegen, die jedoch nicht mit IAS 32 und IAS 39 übereinstimmen müssen. Ein Unternehmen, das Vergleichsinformationen vorlegt, die im ersten Jahr des Übergangs nicht mit IAS 32 und IAS 39 übereinstimmen, hat:

(a) im Anwendungsbereich von IAS 32 und IAS 39 bei den Vergleichsinformationen seine früheren GAAP Vorschriften auf Finanzinstrumente anzuwenden;

(b) diese Tatsache zusammen mit der zur Vorbereitung der Informationen benutzten Grundlage anzugeben;

▼M2

und

(c) die Art der Hauptanpassungen anzugeben, die zur Übereinstimmung der Informationen mit IAS 32 und IAS 39 führen würden. Das Unternehmen muss diese Anpassungen nicht quantifizieren. Das Unternehmen hat jedoch jede Anpassung zwischen der Bilanz am Berichtsstichtag der Vergleichsberichtsperiode (d.h. die Bilanz, die Vergleichsinformationen gemäß den früheren GAAP Vorschriften einschließt) und der Bilanz zu Beginn der ersten IFRS Berichtsperiode (d.h. die erste Periode, in der mit IAS 32 und IAS 39 übereinstimmende Informationen eingeschlossen sind) so zu behandeln, wie dies aus einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hervorgeht und die im Paragraph 28(a)-(f) von IAS 8 geforderten Angaben darzulegen. Paragraph 28(f) wird nur auf die in der Bilanz am Berichtsstichtag der Vergleichsberichtsperiode ausgewiesenen Beträge angewendet.

Im Falle eines Unternehmens, das sich dazu entschließt, nicht mit IAS 32 und IAS 39 übereinstimmende Vergleichsinformationen vorzulegen, bedeutet die Bezugnahme auf das „Übergangsdatum zu IFRS“ im Falle von IAS 32 und IAS 39 nur der Beginn der ersten IFRS Berichtsperiode.

Bestimmung als finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten

▼M9

43A. Ein Unternehmen kann einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, oder einen finanziellen Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar gemäß Paragraph 25A bestimmen. Das Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert der in jede Kategorie eingestuften finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

▼M2

Anhang A

Die folgende Definition wird hinzugefügt:

erste IFRS Berichtsperiode	Die am **Berichtsstichtag** des **ersten IFRS Abschlusses** eines Unternehmens endende Berichtsperiode

Änderung zu IAS 12

B2. IAS 12 *Ertragsteuern* wird wie folgt geändert.

Der erste Satz von Paragraph 20 wird wie folgt geändert:

20. IFRS gestatten oder fordern die Bilanzierung von bestimmten Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert oder deren Neubewertung (siehe zum Beispiel IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte,* IAS 39 *Finanzinstrumente:Ansatz und Bewertung* und IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien)*.

Änderung zu IAS 18

B3. IAS 18 *Erträge* wird wie folgt geändert.

Paragraph 30 wird wie folgt geändert:

30. ***Erträge sind nach folgenden Maßgaben zu erfassen:***

(a) Zinsen sind unter Anwendung der Effektivzinsmethode gemäß der Beschreibung in IAS 39, Paragraphen 9 und A5-A8 zu erfassen;

(b) Nutzungsentgelte sind periodengerecht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des zugrunde liegenden Vertrages zu erfassen;

und

(c) Dividenden sind mit der Entstehung des Rechtsanspruches auf Zahlung zu erfassen.

Paragraph 31 wird gestrichen.

▼M2

Änderung zu IAS 19

B4. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards].

Änderung zu IAS 30

B5. IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen* wird wie folgt geändert.

Paragraph 8 wird wie folgt geändert:

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:

….

(d) Grundlagen der Ermittlung von Wertminderungsaufwendungen aus dem Kreditgeschäft und der Abschreibung uneinbringlicher Forderungen (siehe Paragraphen 43-49);

und

….

Paragraph 10 wird wie folgt geändert:

10. ***Zusätzlich zu den Anforderungen anderer 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;

Wertminderungsaufwendungen aus dem Kreditgeschäft;

allgemeine Verwaltungsaufwendungen;

und

sonstige betriebliche Aufwendungen.

Paragraph 13 wird wie folgt geändert:

13. ***Ertrags- und Aufwandsposten dürfen nicht miteinander saldiert werden, mit Ausnahme derjenigen Posten, die aus Kurssicherungsgeschäften oder der gemäß IAS 32 zulässigen Saldierung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten resultieren.***

Paragraph 14 wird wie folgt geändert:

14. Eine Saldierung in Fällen, in denen es sich nicht um Kurssicherungsgeschäfte oder nicht um eine in IAS 32 beschriebene Verrechnung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten handelt, verhindert nämlich, dass die Abschlussadressaten die Ertragskraft der einzelnen Vermögenswerte einer Bank sowie die Vergütung aus bestimmten Klassen von Vermögenswerten bewerten können.

Paragraph 23 wird gestrichen.

▼M2

Die Paragraphen 24 und 25 werden wie folgt geändert:

24. ***Eine Bank hat die beizulegenden Zeitwerte für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten entsprechend IAS 32* Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung *anzugeben.***

25. IAS 39 sieht vier Kategorien von finanziellen Vermögenswerten vor: Kredite und Forderungen, bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen, zum beizulegenden Zeitwert erfolgswirksam bewertete finanzielle Vermögenswerte und zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte. Eine Bank hat mindestens die beizulegenden Zeitwerte seiner finanziellen Vermögenswerte für diese vier Kategorien anzugeben.

Im Paragraph 26 werden die Unterparagraphen (b)(iv) und (v) gestrichen.

In Paragraph 28 wird der letzte Satz gestrichen.

Die Paragraphen 43 und 44 werden wie folgt geändert:

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 Wertberichtigungsposten für Wertminderungsaufwendungen für Kredite und Darlehen in der Berichtsperiode. Separat anzugeben ist hierbei der Betrag, der während der Periode als Wertminderungsaufwand aus dem Kreditgeschäft angegeben wurde, der Betrag, der während der Periode als Abschreibung aufwandswirksam verbucht wurde, und der Ertrag aus in früheren Perioden abgeschriebenen, aber in der Berichtsperiode wieder eingegangenen Forderungen;

(c) der Gesamtbetrag aller Wertberichtigungsposten für Wertminderungsaufwendungen für Kredite und Darlehen zum Bilanzstichtag.

44. ***Alle Beträge, die im Hinblick auf Verluste aus dem Kreditgeschäft zusätzlich zu den gemäß IAS 39 erfassten Wertminderungsaufwendungen für Kredite und Darlehen zurückgestellt werden, sind als Rücklagen 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.***

Paragraph 45 wird gestrichen.

Paragraph 46 wird wie folgt geändert:

46. Für eine Bank kann es auf Grund örtlicher Umstände bzw. auf Grund der örtlichen Gesetzgebung möglich bzw. erforderlich sein, bestimmte Beträge für Wertminderungsaufwendungen aus dem Kreditgeschäft zusätzlich zu den gemäß IAS 39 erfassten Verlusten zurückzustellen. Alle 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.

Paragraph 47 wird wie folgt geändert:

47. Abschlussadressaten müssen die Auswirkungen ersehen können, die die Wertminderungsaufwendungen 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 aller Wertberichtigungsposten für Wertminderungsaufwendungen für das Kreditgeschäft zum Bilanzstichtag und zu den Veränderungen der Wertberichtigungsposten während der Berichtsperiode zu veröffentlichen. Die Veränderungen der Wertberichtigungsposten, einschließlich der zuvor abgeschriebenen Beträge, die während der Berichtsperiode eingingen, sind separat zu zeigen.

Paragraph 48 wird gestrichen.

Paragraph 49 wird wie folgt geändert:

49. Wenn Kredite und Darlehen uneinbringlich sind, sind sie abzuschreiben und auf die Wertberichtigungsposten für Wertminderungsaufwendungen anzurechnen. In einigen Fällen werden sie nicht abgeschrieben, bis alle

▼M2

erforderlichen gesetzlichen Verfahren abgeschlossen sind und die Höhe des Wertminderungsaufwands abschließend bestimmt wurde. In anderen Fällen werden sie früher abgeschrieben, beispielsweise wenn der Kreditnehmer keine einzige während eines bestimmten Zeitraums 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 der Wertberichtigungsposten für Wertminderungsaufwendungen in vergleichbaren Situationen erheblich voneinander abweichen. Eine Bank hat deshalb Angaben über seine Methode für die Abschreibung von uneinbringlichen Krediten und Darlehen zu veröffentlichen.

In Paragraph 58 wird der Unterparagraph (c) wie folgt geändert:

(c) die in der Berichtsperiode erfassten Aufwendungen für Wertminderungsaufwendungen aus dem Kreditgeschäft und der Betrag aller Wertberichtigungsposten zum Bilanzstichtag;

und

…

Änderung zu IAS 32

B6. IAS 32 Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung wird wie folgt geändert.

Paragraph 96 wird wie folgt geändert (der neue Text ist unterstrichen)

96. ***Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Eine Anwendung dieses Standards für Berichtsperioden, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, ist jedoch nur bei zeitgleicher Anwendung von IAS 39 (überarbeitet 2003), einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen gestattet. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.***

Änderung zu IAS 36

B7. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* wird wie folgt geändert:

Standard

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

1. ***Dieser Standard muss auf die Bilanzierung einer Wertminderung von allen Vermögenswerten angewendet werden, davon ausgenommen sind:***

   …

   (e) finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 39* Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung *fallen;

   …

Änderung zu IAS 37

B8. IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* wird wie folgt geändert.

Die Paragraphen 1 und 2 werden wie folgt geändert:

1. ***Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen anzuwenden; hiervon ausgenommen sind:***

   (a) diejenigen, die aus noch zu erfüllenden Verträgen resultieren, außer der Vertrag ist belastend;

   (b) diejenigen, die bei Versicherungsunternehmen aus ausgegebenen Policen entstehen;

   und

   (c) diejenigen, die von einem anderen Standard abgedeckt werden.

2. Dieser Standard wird nicht auf Finanzinstrumente (einschließlich Garantien) angewendet, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* fallen. Für Finanzgarantien, die aus dem Anwendungsbereich von IAS 39 ausgeschlossen sind, ist

▼M2

dieser Standard, wie im Paragraph 2(f) von IAS 39 aufgeführt, anzuwenden.

Änderung zu SIC 27

B9. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

▼M9

ÄNDERUNGEN ZU INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 39

Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

WAHLRECHT DER BEWERTUNG ZUM BEIZULEGENDEN ZEITWERT

Das vorliegende Dokument enthält Änderungen zu IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (IAS 39). Sie gehen auf Vorschläge zurück, die im April 2004 im „Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 39 — *The Fair Value Option*" veröffentlicht wurden.

Unternehmen haben die in diesem Dokument dargelegten Änderungen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen.

In Paragraph 9 wird Teil b der Definition eines erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit wie folgt ersetzt.

DEFINITIONEN

9. **…**

Definitionen der vier Kategorien von Finanzinstrumenten

Ein erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteter finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit ist ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt.

(a) **…**

(b) ***Beim erstmaligen Ansatz wird er/sie vom Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten eingestuft. Ein Unternehmen darf eine solche Einstufung nur dann vornehmen, wenn sie gemäß Paragraph 11A gestattet ist oder dadurch relevantere Informationen vermittelt werden, weil entweder***

(i) ***durch die Einstufung Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz (zuweilen als „Rechnungslegungsanomalie" bezeichnet) beseitigt oder erheblich verringert werden, die sich aus der ansonsten vorzunehmenden Bewertung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten oder der Erfassung von Gewinnen und Verlusten zu unterschiedlichen Bewertungsmethoden ergeben würden; oder***

(ii) ***eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder finanziellen Verbindlichkeiten gemäß einer dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie gesteuert und ihre Wertentwicklung auf Grundlage des beizulegenden Zeitwerts beurteilt wird und die auf dieser Grundlage ermittelten Informationen zu dieser Gruppe intern an Personen in Schlüsselpositionen des Unternehmens (wie in IAS 24 Angaben zu Beziehungen über nahe stehende Parteien (überarbeitet 2003) definiert), wie beispielsweise dem Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und dem Vorstandsvorsitzenden, weitergereicht werden.***

Gemäß den Paragraphen 66, 94 und AG40 des IAS 32 ist das Unternehmen verpflichtet, Angaben über finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten zu machen, die es als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft hat, was auch Angaben darüber beinhaltet, auf welche Weise diese Voraussetzungen erfüllt wurden. Bei Instrumenten, welche die Kriterien von (ii) oben erfüllen, schließt dies auch eine verbale Beschreibung ein, wie die Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet mit der dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie des Unternehmens in Einklang steht.

Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Preis vorliegt und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann (siehe Paragraph 46(c) sowie die

▼M9

Paragraphen AG80 und AG81 in Anhang A) sind von einer Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet ausgeschlossen.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Paragraphen 48, 48A, 49 sowie die Paragraphen AG69-AG82 in Anhang A, in denen die Vorschriften zur Bestimmung eines verlässlichen beizulegenden Zeitwert eines finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit dargelegt sind, gleichermaßen auf alle Posten Anwendung finden, die — ob durch Einstufung oder auf andere Weise — zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden oder deren beizulegender Zeitwert angegeben wird.

Paragraph 11A wird wie folgt hinzugefügt.

EINGEBETTETE DERIVATE

11A. ***Wenn ein Vertrag ein oder mehrere eingebettete Derivate enthält, kann ein Unternehmen den gesamten strukturierten (zusammengesetzten) Vertrag ungeachtet Paragraph 11 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert bzw. finanzielle Verbindlichkeit einstufen, es sei denn:***

(a) ***das/die eingebettete(n) Derivat(e) verändert/verändern die ansonsten anfallenden Zahlungsströme aus dem Vertrag nur unerheblich; oder***

(b) ***es ist bei erstmaliger Beurteilung eines vergleichbaren strukturierten (zusammengesetzten) Instruments ohne oder mit nur geringem Analyseaufwand ersichtlich, dass eine Abspaltung des bzw. der eingebetteten Derivats/Derivate unzulässig ist, wie beispielsweise bei einer in einen Kredit eingebetteten Vorfälligkeitsoption, die den Kreditnehmer zu einer vorzeitigen Rückzahlung des Kredits zu ungefähr den fortgeführten Anschaffungskosten berechtigt.***

Die Paragraphen 12 und 13 werden wie folgt geändert.

12. ***Wenn ein Unternehmen nach Maßgabe des vorliegenden Standards verpflichtet ist, ein eingebettetes Derivat getrennt von seinem Basisvertrag zu erfassen, aber eine gesonderte Bewertung des eingebetteten Derivats weder bei Erwerb noch an den folgenden Abschlussstichtagen möglich ist, dann ist der gesamte strukturierte (zusammengesetzte) Vertrag als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einzustufen.***

13. Wenn es einem Unternehmen nicht möglich ist, den beizulegenden Zeitwert eines eingebetteten Derivats auf Grundlage seiner Ausstattungsmerkmale verlässlich zu bestimmen (weil das eingebettete Derivat beispielsweise auf einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument basiert), dann entspricht der beizulegende Zeitwert des eingebetteten Derivats der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des strukturierten (zusammengesetzten) Finanzinstruments und dem beizulegenden Zeitwert des Basisvertrags, wenn diese gemäß dem vorliegenden Standard bestimmt werden können. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des eingebetteten Derivats nach dieser Methode nicht bestimmen kann, findet Paragraph 12 Anwendung, und das strukturierte (zusammengesetzte) Finanzinstrument wird als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft.

Paragraph 48A wird wie folgt hinzugefügt.

ÜBERLEGUNGEN ZUR BEWERTUNG MIT DEM BEIZULEGENDEN ZEITWERT

48A. Den besten Anhaltspunkt für den beizulegenden Zeitwert stellen notierte Preise an einem aktiven Markt dar. Wenn der Markt für ein Finanzinstrument nicht aktiv ist, bestimmt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert mithilfe eines Bewertungsverfahrens. Ziel der Anwendung eines Bewertungsverfahrens ist es, den Transaktionspreis festzustellen, der sich am Bewertungsstichtag zwischen unabhängigen Vertragspartnern bei Vorliegen normaler Geschäftsbedingungen ergeben hätte. Zu den Bewertungsverfahren gehören der Rückgriff auf unlängst aufgetretene Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen

▼M9

Geschäftspartnern – sofern verfügbar —, der Vergleich mit dem aktuellen beizulegenden Zeitwert eines anderen, im Wesentlichen identischen Finanzinstruments, DCF-Verfahren sowie Optionspreismodelle. Gibt es ein Bewertungsverfahren, das von den Marktteilnehmern üblicherweise für die Preisfindung dieses Finanzinstruments verwendet wird, und hat dieses Verfahren nachweislich verlässliche Schätzwerte für Preise geliefert, die bei tatsächlichen Marktvorgängen erzielt wurden, setzt das Unternehmen dieses Verfahren ein. Das gewählte Bewertungsverfahren verwendet im größtmöglichen Umfang Marktdaten und beruht so wenig wie möglich auf unternehmensspezifischen Daten. Es berücksichtigt alle Faktoren, die Marktteilnehmer bei einer Preisfindung beachten würden und steht mit den anerkannten ökonomischen Verfahrensweisen für die Preisfindung von Finanzinstrumenten in Einklang. Ein Unternehmen justiert das Bewertungsverfahren regelmäßig und prüft seine Validität, indem es Preise von gegenwärtig zu beobachtenden aktuellen Markttransaktionen für dasselbe Instrument (d.h. ohne Änderung oder Umgestaltung) oder Preise, die auf verfügbaren, beobachtbaren Marktdaten beruhen, verwendet.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

Paragraph 105 wird wie folgt geändert und die Paragraphen 105A-105D werden wie folgt hinzugefügt.

…

105. ***Wenn dieser Standard zum ersten Mal angewendet wird, darf ein Unternehmen einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar einstufen. Bei jedem derartigen finanziellen Vermögenswert hat ein Unternehmen alle kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwertes in einem getrennten Posten des Eigenkapitals bis zur nachfolgenden Ausbuchung oder Wertminderung zu erfassen und dann diesen kumulierten Gewinn oder Verlust in das Periodenergebnis zu übertragen. Außerdem hat das Unternehmen:***

(a) ***den finanziellen Vermögenswert mittels der neuen Einstufung an die Vergleichsabschlüsse anzupassen; und***

(b) ***den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und den Buchwert in den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.***

105A. ***Ein Unternehmen hat die Paragraphen 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A und AG33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.***

105B. ***Ein Unternehmen, das die Paragraphen 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A und AG33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 erstmals für Geschäftsjahre anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen,***

(a) ***darf früher angesetzte finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten bei der erstmaligen Anwendung der neuen und geänderten Paragraphen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, wenn sie zu diesem Zeitpunkt die Kriterien für eine derartige Einstufung erfüllten. Bei vor dem 1. September 2005 beginnenden Geschäftsjahren braucht diese Einstufung erst zum 1. September 2005 vorgenommen zu werden und kann auch finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten umfassen, die zwischen dem Beginn des betreffenden Geschäftsjahres und dem 1. September 2005 angesetzt wurden. Ungeachtet Paragraph 91 ist bei allen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die gemäß diesem Unterparagraphen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden und bisher im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen als Grundgeschäft designiert waren, diese Designation zum gleichen Zeitpunkt aufzuheben, zu dem ihre Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet erfolgt;***

(b) ***hat den beizulegenden Zeitwert von gemäß Unterparagraph (a) eingestuften finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und Buchwert in den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben;***

▼**M9**

(c) ***hat die Einstufung von finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, die bisher als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet klassifiziert waren, aufzuheben, wenn diese gemäß den neuen und geänderten Paragraphen nicht mehr die Kriterien für eine solche Einstufung erfüllen. Wird ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit nach Aufhebung der Einstufung zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, gilt der Tag, an dem die Einstufung aufgehoben wurde, als Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes;***

(d) ***hat den beizulegenden Zeitwert von finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, deren Einstufung gemäß Unterparagraph c aufgehoben wurde, zum Zeitpunkt dieser Aufhebung sowie ihre neuen Klassifizierungen anzugeben.***

105C. ***Ein Unternehmen, das die Paragraphen 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A und AG33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 für Geschäftsjahre anwendet, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen,***

(a) ***hat die Einstufung von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die bisher als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft waren, nur dann aufzuheben, wenn diese gemäß den neuen und geänderten Paragraphen nicht mehr die Kriterien für eine solche Einstufung erfüllen. Wird ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit nach Aufhebung der Einstufung zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, gilt der Tag, an dem die Einstufung aufgehoben wurde, als Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes;.***

(b) ***darf vorher angesetzte finanzielle Vermögenswerte bzw. finanzielle Verbindlichkeiten nicht als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen;.***

(c) ***hat den beizulegenden Zeitwert von finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, deren Einstufung gemäß Unterparagraph a aufgehoben wurde, zum Zeitpunkt dieser Aufhebung sowie die neuen Klassifizierungen anzugeben.***

105D. ***Ein Unternehmen hat seine Vergleichsabschlüsse an die neuen Einstufungen nach Paragraph 105B bzw. 105C anzupassen, sofern im Falle eines finanziellen Vermögenswertes, einer finanziellen Verbindlichkeit oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden, diese Posten oder Gruppen die in Paragraph 9b i, 9b ii oder 11A genannten Kriterien zu Beginn der Vergleichsperiode oder, bei einem Erwerb nach Beginn der Vergleichsperiode, zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes erfüllt hätten.***

▼M9

In Anhang A werden die Paragraphen AG4B-AG4K wie folgt hinzugefügt:

Anhang A

Anleitungen zur Anwendung

DEFINITIONEN **(Paragraphen 8 und 9)**

Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet

AG4B. Gemäß Paragraph 9 dieses Standards darf ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert, eine finanzielle Verbindlichkeit oder eine Gruppe von Finanzinstrumenten (finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten oder einer Kombination aus beidem) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, wenn dadurch relevantere Informationen vermittelt werden.

AG4C. Die Entscheidung eines Unternehmens auf Einstufung eines finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet ist mit der Entscheidung für eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode vergleichbar (auch wenn anders als bei einer gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode keine stetige Anwendung für alle ähnlichen Geschäftsvorfälle verlangt wird). Wenn ein Unternehmen ein derartiges Wahlrecht hat, muss die gewählte Methode gemäß Paragraph 14b des IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* dazu führen, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Für die Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden in Paragraph 9 die beiden Umstände genannt, unter denen die Bedingung relevanterer Informationen erfüllt wird. Dementsprechend muss ein Unternehmen, das sich für eine Einstufung gemäß Paragraph 9 entscheidet, nachweisen, dass einer dieser beiden Umstände (oder alle beide) zutrifft.

Paragraph 9b i: Durch die Einstufung werden sonst entstehende Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigt oder erheblich verringert

AG4D. Nach IAS 39 richtet sich die Bewertung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit und die Erfassung der Bewertungsänderungen danach, wie der Posten klassifiziert wurde und ob er Teil einer designierten Sicherungsbeziehung ist. Diese Vorschriften können zu Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz führen (auch als „Rechnungslegungsanomalie“ bezeichnet). Dies ist z. B. dann der Fall, wenn ein finanzieller Vermögenswert, ohne die Möglichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft zu werden, als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert wird (wodurch die meisten Änderungen des beizulegenden Zeitwertes direkt im Eigenkapital erfasst werden) und eine nach Auffassung des Unternehmens zugehörige Verbindlichkeit zu fortgeführten Anschaffungskosten (d. h. ohne Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwertes) bewertet wird. Unter solchen Umständen mag ein Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass sein Abschluss relevantere Informationen vermitteln würde, wenn sowohl der Vermögenswert als auch die Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft würden.

AG4E. Die folgenden Beispiele veranschaulichen, wann diese Bedingung erfüllt sein könnte. In allen Fällen darf ein Unternehmen diese Bedingung nur dann für die Einstufung finanzieller Vermögenswerte bzw. finanzieller Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet heranziehen, wenn es den Grundsatz in Paragraph 9b i erfüllt.

(a) Ein Unternehmen hat Verbindlichkeiten, deren Zahlungsströme vertraglich an die Wertentwicklung von Vermögenswerten gekoppelt sind, die ansonsten als zur Veräußerung verfügbar eingestuft würden. Beispiel: Ein Versicherer hat Verbindlichkeiten mit einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung, deren Höhe von den realisierten und/oder nicht realisierten Kapitalerträgen eines bestimmten Portfolios von Vermögenswerten des Versicherers abhängt. Spiegelt die Bewertung dieser Verbindlichkeiten die aktuellen Marktpreise wider, bedeutet eine Klassifizierung der Vermögenswerte als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwertes

▼M9

der finanziellen Vermögenswerte in der gleichen Periode wie die zugehörigen Änderungen des Wertes der Verbindlichkeiten erfolgswirksam erfasst werden.

(b) Ein Unternehmen hat Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen, in deren Bewertung aktuelle Informationen einfließen (wie in Paragraph 24 des IFRS 4 Versicherungsverträge gestattet), und aus seiner Sicht zugehörige finanzielle Vermögenswerte, die ansonsten als zur Veräußerung verfügbar eingestuft oder zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet würden.

(c) Ein Unternehmen hat finanzielle Vermögenswerte und/oder finanzielle Verbindlichkeiten, die dem gleichen Risiko unterliegen, wie z. B. dem Zinsänderungsrisiko, das zu gegenläufigen Veränderungen der beizulegenden Zeitwerte führt, die sich weitgehend kompensieren. Jedoch würden nur einige Instrumente erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (d. h. die Derivate oder als zu Handelszwecken gehalten klassifiziert sind). Es ist auch möglich, dass die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nicht erfüllt werden, z.B. weil das in Paragraph 88 enthaltene Kriterium der Effektivität nicht gegeben ist.

(d) Ein Unternehmen hat finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten oder beides, die dem gleichen Risiko unterliegen, wie z. B. dem Zinsänderungsrisiko, das zu gegenläufigen Veränderungen der beizulegenden Zeitwerte führt, die sich weitgehend kompensieren. Keines der Instrumente ist ein Derivat, so dass das Unternehmen nicht die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfüllt. Ohne eine Bilanzierung als Sicherungsbeziehung kommt es darüber hinaus bei der Erfassung von Gewinnen und Verlusten zu erheblichen Inkongruenzen. Beispiel:

(i) das Unternehmen hat ein Portfolio festverzinslicher Vermögenswerte, die ansonsten als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert würden, mit festverzinslichen Schuldverschreibungen refinanziert, wobei sich die Änderungen der beizulegenden Zeitwerte weitgehend kompensieren. Durch den einheitlichen Ausweis der Vermögenswerte und der Schuldverschreibungen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird die Inkongruenz berichtigt, die sich andernfalls dadurch ergeben hätte, dass die Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert bei Erfassung der Wertänderungen im Eigenkapital und die Schuldverschreibungen zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet worden wären.

(ii) das Unternehmen hat eine bestimmte Gruppe von Krediten durch die Emission gehandelter Anleihen refinanziert, wobei sich die Änderungen der beizulegenden Zeitwerte weitgehend kompensieren. Wenn das Unternehmen darüber hinaus die Anleihen regelmäßig kauft und verkauft, die Kredite dagegen nur selten, wenn überhaupt, kauft und verkauft, wird durch den einheitlichen Ausweis der Kredite und Anleihen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet die Inkongruenz bezüglich des Zeitpunktes der Erfolgserfassung beseitigt, die sonst aus ihrer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten und der Erfassung eines Gewinns bzw. Verlusts bei jedem Anleihe-Rückkauf resultieren würde.

AG4F. In Fällen wie den im vorstehenden Paragraphen beschriebenen Beispielen lassen sich dadurch, dass finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, auf die sonst andere Bewertungsmaßstäbe Anwendung fänden, beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden, Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigen oder erheblich verringern und relevantere Informationen vermitteln. Aus Praktikabilitätsgründen braucht das Unternehmen nicht alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die zu Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz führen, genau zeitgleich einzugehen. Eine angemessene Verzögerung wird zugestanden, sofern jede Transaktion bei ihrem erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft wird und etwaige verbleibende Transaktionen zu diesem Zeitpunkt voraussichtlich eintreten werden.

AG4G. Es wäre nicht zulässig, nur einige finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die Ursache der Inkongruenzen sind, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einzustufen, wenn die Inkongruenzen dadurch nicht beseitigt oder erheblich verringert und folglich keine relevanteren Informationen vermittelt würden. Dagegen

▼M9

wäre es zulässig, nur einige von einer Vielzahl ähnlicher finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten einzustufen, wenn die Inkongruenzen dadurch erheblich (und möglicherweise stärker als mit anderen zulässigen Einstufungen) verringert würden. Beispiel: Angenommen, ein Unternehmen habe eine Reihe ähnlicher finanzieller Verbindlichkeiten über insgesamt WE 100 ([1]) und eine Reihe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte über insgesamt WE 50, die jedoch nach unterschiedlichen Bewertungsmethoden bewertet werden. Das Unternehmen kann die Bewertungsinkongruenzen erheblich verringern, indem es beim erstmaligen Ansatz alle Vermögenswerte, jedoch nur einige Verbindlichkeiten (z. B. einzelne Verbindlichkeiten über eine Summe von WE 45) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstuft. Da ein Finanzinstrument jedoch immer nur als Ganzes als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden kann, muss das Unternehmen in diesem Beispiel eine oder mehrere Verbindlichkeiten in ihrer Gesamtheit designieren. Das Unternehmen darf die Einstufung weder auf eine Komponente einer Verbindlichkeit (z. B. Wertänderungen, die nur einem Risiko zuzurechnen sind, wie etwa Änderungen eines Referenzzinssatzes) noch auf einen Anteil einer Verbindlichkeit (d. h. einen Prozentsatz) beschränken.

Paragraph 9b ii: Eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder finanziellen Verbindlichkeiten wird gemäß einer dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie zum beizulegenden Zeitwert gesteuert und ihre Wertentwicklung entsprechend beurteilt

AG4H. Ein Unternehmen kann eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder finanziellen Verbindlichkeiten auf eine Weise steuern und ihre Wertentwicklung beurteilen, dass die erfolgswirksame Bewertung dieser Gruppe mit dem beizulegenden Zeitwert zu relevanteren Informationen führt. In diesem Fall liegt das Hauptaugenmerk nicht auf der Art der Finanzinstrumente, sondern auf der Art und Weise, wie das Unternehmen diese steuert und ihre Wertentwicklung beurteilt.

AG4I. Die folgenden Beispiele veranschaulichen, wann diese Bedingung erfüllt sein könnte. In allen Fällen darf ein Unternehmen diese Bedingung nur dann für die Einstufung finanzieller Vermögenswerte bzw. finanzieller Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet heranziehen, wenn es den Grundsatz in Paragraph 9b ii erfüllt.

(a) Das Unternehmen ist eine Beteiligungsgesellschaft, ein Investmentfonds, eine Investmentgesellschaft oder ein ähnliches Unternehmen, dessen Geschäftszweck in der Anlage in finanzielle Vermögenswerte besteht mit der Absicht, einen Gewinn aus der Gesamtrendite in Form von Zinsen oder Dividenden sowie Änderungen des beizulegenden Zeitwertes zu erzielen. IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* gestatten den Ausschluss solcher Finanzinvestitionen aus ihrem Anwendungsbereich, sofern sie erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Ein Unternehmen kann die gleiche Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auch auf andere Finanzinvestitionen anwenden, die auf Gesamtertragsbasis gesteuert werden, bei denen sein Einfluss jedoch nicht groß genug ist, um in den Anwendungsbereich des IAS 28 oder IAS 31 zu fallen.

(b) Das Unternehmen hat finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die ein oder mehrere Risiken teilen und gemäß einer dokumentierten Richtlinie zum Asset-Liability-Management gesteuert und beurteilt werden. Ein Beispiel wäre ein Unternehmen, das „strukturierte Produkte“ mit mehreren eingebetteten Derivaten emittiert hat und die daraus resultierenden Risiken mit einer Mischung aus derivativen und nicht-derivativen Finanzinstrumenten auf Basis des beizulegenden Zeitwertes steuert. Ein ähnliches Beispiel wäre ein Unternehmen, das festverzinsliche Kredite ausreicht und das daraus resultierende Risiko einer Änderung des Referenzzinssatzes mit einer Mischung aus derivativen und nicht-derivativen Finanzinstrumenten steuert.

(c) Das Unternehmen ist ein Versicherer, der ein Portfolio von finanziellen Vermögenswerten hält, dieses Portfolio im Hinblick auf eine größtmögliche Gesamtrendite (d. h. Zinsen oder Dividenden und Änderungen des beizulegenden Zeitwertes) steuert und seine Wertentwicklung auf dieser Grundlage beurteilt. Das

([1]) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

▼M9

Portfolio kann zur Deckung bestimmter Verbindlichkeiten und/oder Eigenkapital dienen. Werden mit dem Portfolio bestimmte Verbindlichkeiten gedeckt, kann die Bedingung in Paragraph 9b ii in Bezug auf die Vermögenswerte unabhängig davon erfüllt sein, ob der Versicherer die Verbindlichkeiten ebenfalls auf Grundlage des beizulegenden Zeitwertes steuert und beurteilt. Die Bedingung in Paragraph 9b ii kann erfüllt sein, wenn der Versicherer das Ziel verfolgt, die Gesamtrendite aus den Vermögenswerten langfristig zu maximieren, und zwar selbst dann, wenn die an die Inhaber von Verträgen mit Überschussbeteiligung ausgezahlten Beträge von anderen Faktoren, wie z. B. der Höhe der in einem kürzeren Zeitraum (z. B. einem Jahr) erzielten Gewinne, abhängen oder im Ermessen des Versicherers liegen.

AG4J. Wie vorstehend angemerkt, bezieht sich diese Bedingung auf die Art und Weise, wie das Unternehmen die betreffende Gruppe von Finanzinstrumenten steuert und ihre Wertentwicklung beurteilt. Dementsprechend hat ein Unternehmen, das Finanzinstrumente auf Grundlage dieser Bedingung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstuft, (vorbehaltlich der vorgeschriebenen Einstufung beim erstmaligen Ansatz) alle in Frage kommenden Finanzinstrumente, die gemeinsam gesteuert und beurteilt werden, ebenfalls so einzustufen.

AG4K. Die Dokumentation über die Strategie des Unternehmens braucht nicht umfangreich zu sein, muss jedoch den Nachweis der Übereinstimmung mit Paragraph 9b ii erbringen. Eine solche Dokumentation ist nicht für jeden einzelnen Posten erforderlich, sondern kann auch auf Basis eines Portfolios erfolgen. Beispiel: Wenn aus dem System zur Steuerung der Wertentwicklung für eine Abteilung – das von Personen in Schlüsselpositionen des Unternehmens genehmigt wurde – eindeutig hervorgeht, dass die Wertentwicklung auf Basis der Gesamtrendite beurteilt wird, ist für den Nachweis der Übereinstimmung mit Paragraph 9b ii keine weitere Dokumentation notwendig.

Nach Paragraph AG33 werden eine Überschrift und die Paragraphen AG33A und AG33B wie folgt eingefügt.

Instrumente mit eingebetteten Derivaten

AG33A. Wenn ein Unternehmen Vertragspartei eines strukturierten (zusammengesetzten) Finanzinstruments mit einem oder mehreren eingebetteten Derivaten wird, ist es gemäß Paragraph 11 verpflichtet, jedes derartige eingebettete Derivat zu identifizieren, zu beurteilen, ob es vom Basisvertrag getrennt werden muss, und die zu trennenden Derivate beim erstmaligen Ansatz und zu den folgenden Bilanzstichtagen mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diese Vorschriften können komplexer sein oder zu weniger verlässlichen Wertansätzen führen, als wenn das gesamte Instrument erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet würde. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard eine Einstufung des gesamten Instruments als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet.

AG33B. Eine solche Einstufung ist unabhängig davon zulässig, ob eine Trennung der eingebetteten Derivate vom Basisvertrag nach Maßgabe von Paragraph 11 vorgeschrieben oder verboten ist. Paragraph 11A würde jedoch in den in Paragraph 11A a und b beschriebenen Fällen keine Einstufung des strukturierten (zusammengesetzten) Finanzinstruments als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten rechtfertigen, weil dadurch die Komplexität nicht verringert oder die Verlässlichkeit nicht erhöht würde.

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 40

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-4
Definitionen	5-15
Ansatz	16-19

▼M5

Bewertung beim Ansatz	20-29
Bewertung nach dem Ansatz	30-56
Bilanzierungs- und Bewertungsmethode	30-32
Modell des beizulegenden Zeitwerts	33-55
Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln	53-55
Anschaffungskostenmodell	56
Übertragungen	57-65
Abgänge	66-73
Angaben	74-79
Modell des beizulegenden Zeitwerts und Anschaffungskostenmodell	74-79
Modell des beizulegenden Zeitwerts	76-78
Anschaffungskostenmodell	79
Übergangsvorschriften	80-84
Modell des beizulegenden Zeitwerts	80-82
Anschaffungskostenmodell	83-84
Zeitpunkt des Inkrafttretens	85
Rücknahme von IAS 40 (2000)	86

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 40 (2000) *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und die damit verbundenen Angabeerfordernisse.

ANWENDUNGSBEREICH

2. ***Dieser Standard ist für den Ansatz und die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie für die Angaben zu diesen Immobilien anzuwenden.***

3. Dieser Standard bezieht sich u. a. auf die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Abschluss eines Leasingnehmers, die als Finanzierungsleasingverhältnis bilanziert werden, sowie die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Abschluss eines Leasinggebers, die im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses an einen Leasingnehmer vermietet wurden. Dieser Standard regelt keine Sachverhalte, die in IAS 17 *Leasingverhältnisse* behandelt werden, einschließlich:

   (a) der Klassifizierung der Leasingverhältnisse als Finanzierungs- bzw. Operating-Leasingverhältnisse;

   (b) der Erfassung von Leasingerträgen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (siehe auch IAS 18 *Erträge*);

   (c) der Bewertung von geleasten Immobilien im Abschluss eines Leasingnehmers, die als Operating-Leasingverhältnis bilanziert werden;

   (d) der Bewertung der Nettoinvestition in ein Finanzierungsleasingverhältnis im Abschluss eines Leasinggebers;

   (e) der Bilanzierung von Sale-and-leaseback-Transaktionen;

   und

   (f) der Angaben über Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse.

4. Dieser Standard bezieht sich nicht auf:

   (a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);

   und

▼M5

(b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht-regenerative Ressourcen.

DEFINITIONEN

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

Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes oder der Herstellung.

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

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind Immobilien (Grundstücke oder Gebäude – oder Teile von Gebäuden – oder beides), die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses) zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden und nicht:

(a) zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke;

oder

(b) zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

Vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien sind Immobilien, die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses) zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.

6. ***Eine von einem Leasingnehmer im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie ist dann, und nur dann, als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie zu klassifizieren und bilanzieren, wenn diese Immobilie ansonsten die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfüllen würde und der Leasingnehmer für den erfassten Vermögenswert das in den Paragraphen 33-55 beschriebene Modell des beizulegenden Zeitwerts anwendet. Diese alternative Klassifizierung kann für jede Immobilie einzeln gewählt werden. Sobald die alternative Klassifizierung jedoch für eine im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie festgelegt wurde, sind alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts zu bilanzieren. Bei Wahl dieser alternativen Klassifizierung unterliegt jede so klassifizierte Immobilie der Berichtspflicht nach den Paragraphen 74-78.***

7. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien werden zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten. Daher erzeugen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Cashflows, die weitgehend unabhängig von den anderen vom Unternehmen gehaltenen Vermögenswerten anfallen. Darin unterscheiden sich als Finanzinvestition gehaltene Immobilien von vom Eigentümer selbstgenutzten Immobilien. Die Herstellung oder die Lieferung von Gütern bzw. die Erbringung von Dienstleistungen (oder die Nutzung der Immobilien für Verwaltungszwecke) führt zu Cashflows, die nicht nur den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sondern auch anderen Vermögenswerten, die im Herstellungs- oder Lieferprozess genutzt werden, zuzurechnen sind. IAS 16 *Sachanlagen* ist auf die vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien anzuwenden.

8. Beispiele für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind:

(a) Grundstücke, die langfristig zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden.

(b) Grundstücke, die für eine gegenwärtig unbestimmte künftige Nutzung gehalten werden. (Legt ein Unternehmen nicht fest, ob das Grundstück zur Selbstnutzung oder kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, ist das Grundstück als zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten zu behandeln).

▼M5

(c) einGebäude,welchessichimBesitzdesUnternehmensbefindet(odervomUnternehmenimRahmeneinesFinanzierungsleasingverhältnisses gehalten wird) und im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse vermietet wird.

(d) ein leer stehendes Gebäude, welches zur Vermietung im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse gehalten wird.

9. Beispiele, die keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien darstellen und daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, sind:

(a) Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder des Erstellungs- oder Entwicklungsprozesses für einen solchen Verkauf gehalten werden (siehe IAS 2 *Vorräte*), beispielsweise Immobilien, die ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung in naher Zukunft oder für die Entwicklung und den Weiterverkauf erworben wurden.

(b) für Dritte erstellte oder entwickelte Immobilien (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*).

(c) vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (siehe IAS 16), einschließlich (neben anderen) der Immobilien, die künftig vom Eigentümer selbst genutzt werden sollen, Immobilien, die für die zukünftige Entwicklung und anschließende Selbstnutzung gehalten werden, von Arbeitnehmern genutzte Immobilien (unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer einen marktgerechten Mietzins zahlen oder nicht) und vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind.

(d) Immobilien, die für die zukünftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden. Bis zum Abschluss der Erstellung oder der Entwicklung ist für diese Immobilien IAS 16 anzuwenden, ab diesem Zeitpunkt werden diese Immobilien als Finanzinvestition behandelt, und dieser Standard findet Anwendung. Dieser Standard ist jedoch für bestehende als Finanzinvestition gehaltene Immobilien heranzuziehen, die für die weitere zukünftige Nutzung saniert werden (siehe Paragraph 58).

(e) Immobilien, die im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses an ein anderes Unternehmen vermietet wurden.

10. Einige Immobilien werden teilweise zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zum Zwecke der Wertsteigerung und teilweise zum Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten. Wenn diese Teile gesondert verkauft (oder im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gesondert vermietet) werden können, bilanziert das Unternehmen diese Teile getrennt. Können die Teile nicht gesondert verkauft werden, stellen die gehaltenen Immobilien nur dann eine Finanzinvestition dar, wenn der Anteil, der für Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten wird, unbedeutend ist.

11. In einigen Fällen bietet ein Unternehmen den Mietern von ihm gehaltener Immobilien Nebenleistungen an. Ein Unternehmen behandelt solche Immobilien dann als Finanzinvestition, wenn die Leistungen für die Vereinbarung insgesamt unbedeutend sind. Ein Beispiel hierfür sind Sicherheits- und Instandhaltungsleistungen seitens des Eigentümers eines Verwaltungsgebäudes für die das Gebäude nutzenden Mieter.

12. In anderen Fällen sind die erbrachten Leistungen wesentlich. Besitzt und führt ein Unternehmen beispielsweise ein Hotel, ist der den Gästen angebotene Service von wesentlicher Bedeutung für die gesamte Vereinbarung. Daher ist ein vom Eigentümer geführtes Hotel eine vom Eigentümer selbst genutzte und keine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie.

13. Die Bestimmung, ob die Nebenleistungen so bedeutend sind, dass Immobilien nicht die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllen, kann schwierig sein. Beispielsweise überträgt der Hoteleigentümer manchmal einige Verantwortlichkeiten im Rahmen eines Geschäftsführungsvertrags auf Dritte. Die Regelungen solcher Verträge variieren beträchtlich. Einerseits kann die Position des Eigentümers substanziell der eines passiven Anteilseigners entsprechen. Andererseits kann der Eigentümer einfach alltägliche Funktionen ausgelagert haben, während er weiterhin die wesentlichen Risiken aus Schwankungen der Cashflows, die aus dem Betrieb des Hotels herrühren, trägt.

14. Die Feststellung, ob eine Immobilie die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllt, erfordert eine sorgfältige Einschätzung. Damit ein Unternehmen

▼M5

diese Einschätzung einheitlich in Übereinstimmung mit der Definition für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und den damit verbundenen Anwendungsleitlinien in den Paragraphen 7-13 vornehmen kann, legt es hierfür Kriterien fest. Gemäß Paragraph 75(c) ist ein Unternehmen zur Angabe dieser Kriterien verpflichtet, falls die Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.

15. In einigen Fällen besitzt ein Unternehmen Immobilien, die an sein Mutterunternehmen oder ein anderes Tochterunternehmen vermietet und von diesen genutzt werden. Die Immobilien stellen im Konzernabschluss keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien dar, da sie aus der Sicht des Konzerns selbstgenutzt sind. Aus der Sicht des Unternehmens, welches Eigentümer der Immobilie ist, handelt es sich jedoch um eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, sofern die Definition nach Paragraph 5 erfüllt ist. Daher behandelt der Leasinggeber die Immobilie in seinem Einzelabschluss als Finanzinvestition.

ANSATZ

16. ***Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind dann, und nur dann, als Vermögenswert anzusetzen, wenn:***

(a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen, der mit den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verbunden ist, zufließen wird;

und

(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verlässlich bewertet werden können.

17. Nach diesem Ansatz bewertet ein Unternehmen alle Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt ihres Anfalls. Hierzu zählen die anfänglich anfallenden Kosten für den Erwerb von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie die späteren Kosten für den Ausbau, die teilweise Ersetzung oder Instandhaltung einer Immobilie.

18. Gemäß dem Ansatz in Paragraph 16 beinhaltet der Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht die Kosten der täglichen Instandhaltung dieser Immobilien. Diese Kosten werden sofort im Ergebnis erfasst. Bei den Kosten der täglichen Instandhaltung handelt es sich in erster Linie um Personalkosten und Kosten für Verbrauchsgüter, die auch Kosten für kleinere Teile umfassen können. Als Zweck dieser Aufwendungen wird häufig „Reparaturen und Instandhaltung“ der Immobilie angegeben.

19. Ein Teil der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien kann durch Ersetzung erworben worden sein. Beispielsweise können die ursprünglichen Innenwände durch neue Wände ersetzt worden sein. Gemäß dem Ansatz berücksichtigt ein Unternehmen im Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die Kosten für die Ersetzung eines Teils bestehender als Finanzinvestition gehaltener Immobilien zum Zeitpunkt ihres Anfalls, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert der ersetzten Teile wird gemäß den in diesem Standard aufgeführten Ausbuchungsvorschriften ausgebucht.

BEWERTUNG BEIM ANSATZ

20. ***Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind bei Zugang mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Transaktionskosten sind in die erstmalige Bewertung mit einzubeziehen.***

21. Die Kosten der erworbenen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umfassen den Kaufpreis und die direkt zurechenbaren Kosten. Zu den direkt zurechenbaren Kosten zählen beispielsweise Honorare und Gebühren für Rechtsberatung, auf die Übertragung der Immobilien anfallende Steuern und andere Transaktionskosten.

22. Die Herstellungskosten der selbstgefertigten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien beinhalten jene Kosten, die bis zum Zeitpunkt des Abschlusses der Erstellung oder Entwicklung angefallen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt wendet das Unternehmen IAS 16 an. Ab diesem Zeitpunkt gelten die Immobilien als Finanzinvestition, und dieser Standard gelangt zur Anwendung (siehe Paragraph 57(e) und 65).

23. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erhöhen sich nicht durch:

▼M5

(a) Anlaufkosten (es sei denn, dass diese notwendig sind, um die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu versetzen),

(b) anfängliche Betriebsverluste, die anfallen, bevor die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die geplante Belegungsquote erreichen,

oder

(c) ungewöhnlich hohe Materialabfälle, Personalkosten oder andere Ressourcen, die bei der Erstellung oder Entwicklung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anfallen.

24. Erfolgt die Bezahlung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf Ziel, entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Gegenwert bei Barzahlung. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst.

25. ***Die anfänglichen Kosten geleaster Immobilien, die als Finanzinvestition klassifiziert sind, sind gemäß den in Paragraph 20 des IAS 17 enthaltenen Vorschriften für Finanzierungsleasingverhältnisse anzusetzen, d. h. in Höhe des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswertes oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Gemäß dem gleichen Paragraphen ist ein Betrag in gleicher Höhe als Schuld anzusetzen.***

26. Für diesen Zweck werden alle für ein Leasingverhältnis geleisteten Sonderzahlungen den Mindestleasingzahlungen zugerechnet und sind daher in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes enthalten, werden jedoch von den Schulden ausgenommen. Ist eine geleaste Immobilie als Finanzinvestition klassifiziert, wird das Recht an der Immobilie und nicht die Immobilie selbst mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert. Anwendungsleitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Immobilien sind in den Paragraphen 33-52 über das Modell des beizulegenden Zeitwerts enthalten. Diese Anwendungsleitlinien gelten auch für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts, wenn dieser Wert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim erstmaligen Ansatz herangezogen wird.

27. Eine oder mehrere als Finanzinvestition gehaltene Immobilien können im Austausch gegen einen oder mehrere nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination aus monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf einen Tausch von zwei nicht monetären Vermögenswerten, finden aber auch auf alle anderen im vorstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, (a) der Tauschvorgang hat keinen wirtschaftlichen Gehalt, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen noch des hingegebenen Vermögenswertes ist zuverlässig ermittelbar. Der erworbene Vermögenswert ist auch dann auf diese Weise zu bewerten, wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wird der erworbene Vermögenswert nicht mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes anzusetzen.

28. Der wirtschaftliche Gehalt eines Tauschvorgangs wird von einem Unternehmen dadurch bestimmt, indem es prüft, in welchem Ausmaß er die künftigen Cashflows erwartungsgemäß verändern wird. Ein Tauschvorgang hat wirtschaftlichen Gehalt, wenn:

(a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeit und Höhe) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von der Zusammensetzung des Cashflows des übertragenen Vermögenswertes unterscheidet,

oder

(b) der unternehmensspezifische Wert jenes Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der vom Tauschvorgang betroffen ist, sich durch den Tauschvorgang ändert,

und

(c) die Differenz unter (a) oder (b) im Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bedeutsam ist.

Zum Zwecke der Bestimmung des wirtschaftlichen Gehalts eines Tauschvorgangs sind für den unternehmensspezifischen Wert jenes Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der vom Tauschvorgang betroffen ist, die Cashflows nach Steuern heranzuziehen. Das Ergebnis

▼M5

dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen hierzu detaillierte Berechnungen durchführen muss.

29. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswertes, für den keine vergleichbaren Markttransaktionen vorhanden sind, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Ist das Unternehmen nicht in der Lage, weder den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen noch des hingegebenen Vermögenswertes zu bestimmen, wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes zur Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, solange der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

BEWERTUNG NACH DEM ANSATZ

Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

30. ***Mit Ausnahme des in Paragraph 34 genannten Falls hat ein Unternehmen entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 oder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 56 als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu wählen und diese Methode für alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anzuwenden.***

31. IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* schreibt vor, dass eine freiwillige Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann vorgenommen werden darf, wenn die Änderung zu einer sachgerechteren Darstellung der Ereignisse oder Geschäftsvorfälle in den Abschlüssen des Unternehmens führt. Es ist unwahrscheinlich, dass ein Wechsel vom Modell des beizulegenden Zeitwerts zum Anschaffungskostenmodell eine sachgerechtere Darstellung zur Folge hat.

32. Der vorliegende Standard verlangt von allen Unternehmen die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sei es zum Zwecke der Bewertung (wenn das Unternehmen das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet) oder der Angabe (wenn es sich für das Anschaffungskostenmodell entschieden hat). Obwohl ein Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, den Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter, der eine entsprechende berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden Immobilien hat, zu bestimmen.

Modell des beizulegenden Zeitwerts

33. ***Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt hat, alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit Ausnahme der in Paragraph 53 beschriebenen Fälle mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.***

34. ***Ist eine im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie als Finanzinvestition gemäß Paragraph 6 klassifiziert, besteht die in Paragraph 30 genannte Wahlfreiheit nicht, sondern es muss das Modell des beizulegenden Zeitwerts angewendet werden.***

35. ***Ein Gewinn oder Verlust, der durch die Änderung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entsteht, ist im Ergebnis der Periode erfolgswirksam zu berücksichtigen, in der er entstanden ist.***

36. Der beizulegende Zeitwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entspricht dem Preis, zu dem die Immobilien zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnten (siehe Paragraph 5). Der beizulegende Zeitwert schließt insbesondere geschätzte Preise aus, die durch Nebenabreden oder besondere Umstände erhöht oder gesenkt werden, bspw. untypische Finanzierungen, Sale-and-leaseback-Vereinbarungen oder besondere in Verbindung mit dem Verkauf gewährte Vergünstigungen oder Zugeständnisse.

37. Ein Unternehmen bestimmt den beizulegenden Zeitwert ohne Abzug der dem Unternehmen gegebenenfalls beim Verkauf oder bei einem anders gearteten Abgang entstehenden Transaktionskosten.

▼M5

38. ***Der beizulegende Zeitwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt die Marktbedingungen am Bilanzstichtag wider.***

39. Der beizulegende Zeitwert bezieht sich auf einen bestimmten Zeitpunkt. Da sich die Marktbedingungen ändern können, kann der als beizulegender Zeitwert ausgewiesene Betrag bei einer Schätzung zu einem anderen Zeitpunkt falsch oder unangemessen sein. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts geht zudem vom gleichzeitigen Austausch und der Erfüllung des Kaufvertrags ohne jede Preisänderung aus, die zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern vereinbart werden könnte, wenn Austausch und Erfüllung nicht gleichzeitig stattfinden.

40. Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien berücksichtigt neben anderen Dingen die Mieterträge aus den gegenwärtigen Mietverhältnissen sowie angemessene und vertretbare Annahmen, die dem entsprechen, was sachverständige und vertragswillige Geschäftspartner für Mieterträge aus zukünftigen Mietverhältnissen nach den aktuellen Marktbedingungen annehmen würden. Außerdem gibt er auf einer ähnlichen Grundlage alle Mittelabflüsse (einschließlich Mietzahlungen und anderer Abflüsse) wider, die in Bezug auf die Immobilie zu erwarten sind. Einige dieser Mittelabflüsse sind als Verbindlichkeiten erfasst, während andere erst zu einem späteren Zeitpunkt im Abschluss ausgewiesen werden (z. B. regelmäßige Zahlungen wie Eventualmietzahlungen).

41. Paragraph 25 nennt die Grundlage für den erstmaligen Ansatz der Anschaffungskosten für ein Recht an einer geleasten Immobilie. Paragraph 33 schreibt erforderlichenfalls eine Neubewertung der geleasten Immobilie mit dem beizulegenden Zeitwert vor. Bei einem zu Marktpreisen abgeschlossenen Leasingverhältnis sollte der beizulegende Zeitwert eines Rechts an einer geleasten Immobilie zum Zeitpunkt des Erwerbs, abzüglich aller erwarteten Leasingzahlungen (einschließlich der Leasingzahlungen im Zusammenhang mit den erfassten Schulden), Null sein. Dieser beizulegende Zeitwert ändert sich nicht, unabhängig davon, ob geleaste Vermögenswerte und Schulden für Rechnungslegungszwecke mit dem beizulegenden Zeitwert oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen gemäß Paragraph 20 des IAS 17 angesetzt werden. Die Neubewertung eines geleasten Vermögenswertes von den Anschaffungskosten gemäß Paragraph 25 zum beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 33 darf daher zu keinem anfänglichen Gewinn oder Verlust führen, sofern der beizulegende Zeitwert nicht zu verschiedenen Zeitpunkten ermittelt wird. Dies könnte dann der Fall sein, wenn nach dem ersten Ansatz das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt wird.

42. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts bezieht sich auf „sachverständige und vertragswillige Geschäftspartner“. In diesem Zusammenhang bedeutet „sachverständig“, dass sowohl der vertragswillige Käufer als auch der vertragswillige Verkäufer ausreichend über die Art und die Merkmale der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, ihre gegenwärtige und mögliche Nutzung und über die Marktbedingungen zum Bilanzstichtag informiert sind. Ein vertragswilliger Käufer ist jemand, der zum Kauf motiviert, aber nicht gezwungen ist. Ein solcher Käufer ist weder übereifrig noch entschlossen, um jeden Preis zu kaufen. Der angenommene Käufer würde keinen höheren Preis als den bezahlen, der von einem Markt, bestehend aus sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern, gefordert würde.

43. Ein vertragswilliger Verkäufer ist weder übereifrig noch zum Verkauf gezwungen, er ist weder bereit, zu jedem Preis zu verkaufen, noch wird er einen unter den aktuellen Marktbedingungen als unvernünftig angesehenen Preis verlangen. Der vertragswillige Verkäufer ist daran interessiert, die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu dem nach den Marktgegebenheiten bestmöglichen erzielbaren Preis zu verkaufen. Die tatsächlichen Verhältnisse des gegenwärtigen Eigentümers der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind nicht Teil dieser Betrachtung, da der vertragswillige Verkäufer ein hypothetischer Eigentümer ist. (Ein vertragswilliger Verkäufer würde beispielsweise nicht die besondere steuerliche Situation des gegenwärtigen Immobilieneigentümers berücksichtigen.)

44. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts bezieht sich auf Transaktionen zwischen unabhängigen Geschäftspartnern. Eine solche Transaktion ist ein Geschäftsabschluss zwischen Parteien, die keine besondere oder spezielle Beziehung zueinander haben, die marktuntypische Transaktionspreise begründet. Es ist zu unterstellen, dass die Transaktion zwischen einander nicht nahe stehenden, voneinander unabhängig handelnden Unternehmen stattfindet.

45. Den bestmöglichen substanziellen Hinweis für den beizulegenden Zeitwert erhält man durch auf einem aktiven Markt notierte aktuelle Preise ähnlicher

▼M5

Immobilien, die sich am gleichen Ort und im gleichen Zustand befinden und Gegenstand vergleichbarer Mietverhältnisse und anderer, mit den Immobilien zusammenhängender Verträge sind. Ein Unternehmen hat dafür Sorge zu tragen, jegliche Unterschiede hinsichtlich Art, Lage oder Zustand der Immobilien in den Vertragsbedingungen der Mietverhältnisse und in anderen, mit den Immobilien zusammenhängenden Verträgen festzustellen.

46. Liegen aktuelle Preise eines aktiven Markts in der nach Paragraph 45 verlangten Art nicht vor, berücksichtigt ein Unternehmen Informationen verschiedenster Quellen, einschließlich:

(a) aktueller Preise eines aktiven Markts für Immobilien abweichender Art, anderen Zustands oder Standorts (oder solche, die abweichenden Leasingverhältnissen oder anderweitigen Verträgen unterliegen), die angepasst wurden, um diese Unterschiede widerzuspiegeln;

(b) der vor kurzem auf einem weniger aktiven Markt erzielten Preise für ähnliche Immobilien, die angepasst wurden, um die Änderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen seit dem Zeitpunkt der Transaktion, zu dem diese Preise erzielt wurden, widerzuspiegeln;

und

(c) diskontierter Cashflow-Prognosen, die auf einer verlässlichen Schätzung von zukünftigen Cashflows beruhen, gestützt durch die Vertragsbedingungen bestehender Mietverhältnisse und anderer Verträge sowie durch (wenn möglich) externe substanzielle Hinweise wie aktuelle marktübliche Mieten für ähnliche Immobilien am gleichen Ort und im gleichen Zustand und für die Abzinsungssätze verwendet wurden, die die gegenwärtigen Bewertungen des Marktes hinsichtlich der Unsicherheit der Höhe und des zeitlichen Anfalls künftiger Cashflows widerspiegeln.

47. In einigen Fällen können die verschiedenen, im vorherigen Paragraphen aufgeführten Quellen zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen bezüglich des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien führen. Ein Unternehmen hat die Gründe für diese Unterschiede zu berücksichtigen, um zum verlässlichsten Schätzwert innerhalb einer Bandbreite vernünftiger Abschätzungen des beizulegenden Zeitwerts zu gelangen.

48. Wenn ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach Abschluss der Erstellung oder Entwicklung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird oder nach einer Nutzungsänderung), liegen in Ausnahmefällen eindeutige substanzielle Hinweise vor, dass die Bandbreite vernünftiger Schätzungen für den beizulegenden Zeitwert so groß und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Ergebnisse so schwierig zu ermitteln sind, dass die Zweckmäßigkeit der Verwendung eines einzelnen Schätzwerts für den beizulegenden Zeitwert bezweifelt werden muss. Dies kann darauf hindeuten, dass der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie nicht fortlaufend verlässlich bestimmt werden kann (siehe Paragraph 53).

49. Der beizulegende Zeitwert unterscheidet sich von dem in IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* definierten Nutzungswert. Der beizulegende Zeitwert spiegelt den Kenntnisstand und die Erwartungen sachverständiger und vertragswilliger Käufer und Verkäufer wider. Dagegen spiegelt der Nutzungswert die Erwartungen des Unternehmens wider, einschließlich der Auswirkungen unternehmensspezifischer Faktoren, die nur für das Unternehmen zutreffen können, nicht aber im Allgemeinen für Unternehmen anwendbar sind. Der beizulegende Zeitwert berücksichtigt beispielsweise nicht die folgenden Faktoren, soweit sie sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern nicht ohne Weiteres zur Verfügung stehen würden:

(a) den zusätzlichen Wert, der sich aus der Bildung eines Portfolios von Immobilien an unterschiedlichen Standorten ergibt;

(b) Synergieeffekte zwischen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien und anderen Vermögenswerten;

(c) Rechtsansprüche oder gesetzliche Einschränkungen, die lediglich für den gegenwärtigen Eigentümer gelten;

und

(d) Steuervorteile oder Steuerbelastungen, die nur für den gegenwärtigen Eigentümer bestehen.

50. Bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat das Unternehmen Vermögenswerte und

▼M5

Schulden, die bereits als solche einzeln erfasst wurden, nicht erneut anzusetzen. Zum Beispiel:

(a) Ausstattungsgegenstände wie Aufzug oder Klimaanlage sind häufig ein integraler Bestandteil des Gebäudes und im Allgemeinen in den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit einzubeziehen und nicht gesondert als Sachanlage zu erfassen.

(b) der beizulegende Zeitwert eines im möblierten Zustand vermieteten Bürogebäudes schließt im Allgemeinen den beizulegenden Zeitwert der Möbel mit ein, da die Mieteinnahmen sich auf das möblierte Bürogebäude beziehen. Sind Möbel im beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien enthalten, erfasst das Unternehmen die Möbel nicht als gesonderten Vermögenswert.

(c) der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien beinhaltet nicht im Voraus bezahlte oder abgegrenzte Mieten aus Operating-Leasingverhältnissen, da das Unternehmen diese als gesonderte Schuld oder gesonderten Vermögenswert erfasst.

(d) der beizulegende Zeitwert von geleasten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt die erwarteten Cashflows wider (einschließlich erwarteter Eventualmietzahlungen). Wurden bei der Bewertung einer Immobilie die erwarteten Zahlungen nicht berücksichtigt, müssen daher zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien für Rechnungslegungszwecke alle erfassten Schulden aus dem Leasingverhältnis wieder hinzugefügt werden.

51. Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt weder zukünftige Ausgaben zur Verbesserung oder Wertsteigerung noch den damit einhergehenden künftigen Nutzen wider.

52. In einigen Fällen erwartet ein Unternehmen, dass der Barwert der mit einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbundenen Auszahlungen (andere als die Auszahlungen, die sich auf erfasste Schulden beziehen) den Barwert der damit zusammenhängenden Einzahlungen übersteigt. Zur Beurteilung, ob eine Schuld anzusetzen und, wenn ja, wie diese zu bewerten ist, zieht ein Unternehmen IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* heran.

Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln

53. ***Es besteht die widerlegbare Vermutung, dass ein Unternehmen in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortwährend verlässlich zu bestimmen. In Ausnahmefällen liegen jedoch eindeutige substanzielle Hinweise dahingehend vor, dass ein Unternehmen, das eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach Abschluss der Erstellung oder Entwicklung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird oder nach einer Nutzungsänderung), nicht in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortlaufend verlässlich zu bestimmen. Dieses wird dann, aber nur dann der Fall sein, wenn vergleichbare Markttransaktionen selten und anderweitige zuverlässige Schätzungen für den beizulegenden Zeitwert (beispielsweise basierend auf diskontierten Cashflow-Prognosen) nicht verfügbar sind. In solchen Fällen hat ein Unternehmen die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell in IAS 16 zu bewerten. Der Restwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist mit Null anzunehmen. Das Unternehmen hat IAS 16 bis zum Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie anzuwenden.***

54. In den Ausnahmefällen, wenn ein Unternehmen aus den in dem vorherigen Paragraphen genannten Gründen gezwungen ist, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nach dem Anschaffungskostenmodell des IAS 16 zu bewerten, bewertet es seine gesamten sonstigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum beizulegenden Zeitwert. In diesen Fällen kann ein Unternehmen zwar für eine einzelne als Finanzinvestition gehaltene Immobilie das Anschaffungskostenmodell anwenden, hat jedoch für alle anderen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts zu bilanzieren.

55. ***Hat ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie bisher zum beizulegenden Zeitwert bewertet, hat es die Immobilie bis zu deren Abgang (oder bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Immobilie selbst genutzt oder für einen späteren Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entwickelt wird) weiterhin zum beizulegenden Zeitwert***

▼M5

zu bewerten, auch wenn vergleichbare Markttransaktionen seltener auftreten oder Marktpreise seltener verfügbar sind.

Anschaffungskostenmodell

56. ***Sofern sich ein Unternehmen nach dem erstmaligen Ansatz für das Anschaffungskostenmodell entscheidet, hat es seine gesamten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach den Vorschriften des IAS 16 für dieses Modell zu bewerten, d. h. zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen.***

ÜBERTRAGUNGEN

57. ***Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind dann, und nur dann vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die sich wie folgt belegen lässt:***

(a) Beginn der Selbstnutzung als Beispiel für eine Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen zu vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;

(b) Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs als Beispiel für eine Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen;

(c) Ende der Selbstnutzung als Beispiel für eine Übertragung der von dem Eigentümer selbst genutzten in den Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(d) Beginn eines Operating-Leasingverhältnisses mit einer anderen Partei als Beispiel für eine Übertragung aus dem Vorratsvermögen in als Finanzinvestition gehaltene Immobilien;

oder

(e) das Ende der Erstellung oder Entwicklung als Beispiel für eine Übertragung von Immobilien, die sich in der Erstellung oder Entwicklung befinden (geregelt in IAS 16) in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.

58. Nach Paragraph 57(b) ist ein Unternehmen dann, und nur dann, verpflichtet, Immobilien von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen zu übertragen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die durch den Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs belegt wird. Trifft ein Unternehmen die Entscheidung, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ohne Entwicklung zu veräußern, behandelt es die Immobilie solange weiter als Finanzinvestition und nicht als Vorräte, bis sie ausgebucht (und damit aus der Bilanz entfernt) wird. In ähnlicher Weise wird, wenn ein Unternehmen beginnt, eine vorhandene als Finanzinvestition gehaltene Immobilie für die weitere zukünftige Nutzung als Finanzinvestition zu sanieren, diese weiterhin als Finanzinvestition eingestuft und während der Sanierung nicht in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien umgegliedert.

59. Die Paragraphen 60-65 behandeln Fragen des Ansatzes und der Bewertung, die das Unternehmen bei der Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zu berücksichtigen hat. Wenn ein Unternehmen das Anschaffungskostenmodell anwendet, führen Übertragungen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder Vorräten für Bewertungs- oder Angabezwecke weder zu einer Buchwertänderung der übertragenen Immobilien noch zu einer Veränderung ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

60. ***Bei einer Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilien in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder Vorräte entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilien für die Folgebewertung gemäß IAS 16 oder IAS 2 deren beizulegendem Zeitwert zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung.***

61. ***Wird eine vom Eigentümer selbstgenutzte zu einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, hat ein Unternehmen bis zu dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung IAS 16 anzuwenden. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in der selben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16 zu behandeln.***

▼M5

62. Bis zu dem Zeitpunkt, an dem eine vom Eigentümer selbstgenutzte Immobilie zu einer als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilie wird, hat ein Unternehmen die Immobilie abzuschreiben und jegliche eingetretene Wertminderungsaufwendungen zu erfassen. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in der selben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16 zu behandeln. Mit anderen Worten:

(a) jede auftretende Minderung des Buchwerts der Immobilie ist im Ergebnis zu erfassen. In dem Umfang, in dem jedoch ein der Immobilie zuzurechnender Betrag in der Neubewertungsrücklage eingestellt ist, ist die Abwertung gegen diese vorzunehmen.

(b) eine sich ergebende Erhöhung des Buchwerts ist folgendermaßen zu behandeln:

(i) soweit die Erhöhung einen früheren Wertminderungsaufwand für diese Immobilie aufhebt, ist die Erhöhung im Ergebnis zu erfassen. Der im Ergebnis erfasste Betrag darf den Betrag nicht übersteigen, der zur Aufstockung auf den Buchwert benötigt wird, der sich ohne die Erfassung des Wertminderungsaufwands (abzüglich mittlerweile vorgenommener Abschreibungen) ergeben hätte.

(ii) ein noch verbleibender Teil der Erhöhung wird direkt im Eigenkapital innerhalb der Neubewertungsrücklage erfasst. Bei einem anschließenden Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann die Neubewertungsrücklage unmittelbar in die Gewinnrücklagen umgebucht werden. Die Übertragung von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung.

63. ***Bei einer Übertragung von den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert im Ergebnis zu erfassen.***

64. Die bilanzielle Behandlung von Übertragungen aus den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, entspricht der Behandlung einer Veräußerung von Vorräten.

65. ***Wenn ein Unternehmen die Erstellung oder Entwicklung einer selbst hergestellten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie abschließt, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert im Ergebnis zu erfassen.***

ABGÄNGE

66. ***Eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ist bei ihrem Abgang oder dann, wenn sie dauerhaft nicht mehr genutzt werden soll und ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen aus ihrem Abgang nicht mehr erwartet wird, auszubuchen (und damit aus der Bilanz zu entfernen).***

67. Der Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann durch den Verkauf oder den Abschluss eines Finanzierungsleasingverhältnisses erfolgen. Bei der Bestimmung des Abgangszeitpunkts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien wendet das Unternehmen die Bedingungen des IAS 18 hinsichtlich der Erfassung von Erträgen aus dem Verkauf von Waren und Erzeugnissen an und berücksichtigt die diesbezüglichen Anwendungsleitlinien im Anhang zu IAS 18. IAS 17 ist beim Abgang infolge des Abschlusses eines Finanzierungsleasings oder einer Sale-and-leaseback-Transaktion anzuwenden.

68. Wenn ein Unternehmen gemäß dem Ansatz in Paragraph 16 die Kosten für die Ersetzung eines Teils einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie im Buchwert berücksichtigt, hat es den Buchwert des ersetzten Teils auszubuchen. Bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert werden, kann es vorkommen, dass ein ersetztes Teil nicht gesondert abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für ein Unternehmen praktisch nicht durchführbar sein, kann es die Kosten für die Ersetzung als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs oder seiner Erstellung verwenden. Beim Modell des beizulegenden Zeitwerts spiegelt der beizulegende Zeitwert der als Finanz-

▼M5

investition gehaltenen Immobilien unter Umständen bereits die Wertminderung des zu ersetzenden Teils wider. In anderen Fällen kann es schwierig sein zu erkennen, um wieviel der beizulegende Zeitwert für das ersetzte Teil gemindert werden sollte. Sollte eine Minderung des beizulegenden Zeitwerts für das ersetzte Teil praktisch nicht durchführbar sein, können alternativ die Kosten für die Ersetzung in den Buchwert des Vermögenswertes einbezogen werden. Anschließend erfolgt eine Neubewertung des beizulegenden Zeitwerts, wie sie bei Zugängen ohne eine Ersetzung erforderlich wäre.

69. ***Gewinne oder Verluste, die bei Stilllegung oder Abgang von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entstehen, sind als Unterschiedsbetrag zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen und in der Periode der Stilllegung bzw. des Abgangs im Ergebnis zu erfassen (es sei denn, dass IAS 17 bei Sale-and-leaseback-Transaktionen etwas anderes erfordert).***

70. Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Insbesondere dann, wenn die Zahlung für eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung beim Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert bei Barzahlung wird als Zinsertrag gemäß IAS 18 nach der Effektivzinsmethode erfasst.

71. Ein Unternehmen wendet IAS 37 oder – soweit sachgerecht – andere Standards auf etwaige Schulden an, die nach dem Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbleiben.

72. ***Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Untergang oder die Außerbetriebnahme von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind bei Erhalt der Entschädigung im Ergebnis zu erfassen.***

73. Wertminderungen oder der Untergang von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigung von Dritten und jeglicher nachfolgende Kauf oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten stellen einzelne wirtschaftliche Ereignisse dar und sind gesondert wie folgt zu bilanzieren:

(a) Wertminderungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß IAS 36 erfasst;

(b) Stilllegungen oder Abgänge von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß den Paragraphen 66-71 des vorliegenden Standards erfasst;

(c) Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Untergang oder die Außerbetriebnahme von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden bei Erhalt der Entschädigung im Ergebnis erfasst;

und

(d) die Kosten von Vermögenswerten, die in Stand gesetzt, als Ersatz gekauft oder erstellt wurden, werden gemäß den Paragraphen 20-29 des vorliegenden Standards ermittelt.

ANGABEN

Modell des beizulegenden Zeitwerts und Anschaffungskostenmodell

74. Die unten aufgeführten Angaben sind zusätzlich zu denen nach IAS 17 zu machen. Gemäß IAS 17 gelten für den Eigentümer einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie die Angabepflichten für einen Leasinggeber zu den von ihm abgeschlossenen Leasingverhältnissen. Ein Unternehmen, welches eine Immobilie im Rahmen eines Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnisses als Finanzinvestition hält, macht die Angaben eines Leasingnehmers zu den Finanzierungsleasingverhältnissen sowie die Angaben eines Leasinggebers zu allen Operating-Leasingverhältnissen, die das Unternehmen abgeschlossen hat.

75. ***Folgende Angaben sind von einem Unternehmen zu machen:***

(a) ob es das Modell des beizulegenden Zeitwertes oder das Anschaffungskostenmodell anwendet.

(b) bei Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts, ob und unter welchen Umständen die im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen gehaltenen Immobilien als Finanzinvestition klassifiziert und bilanziert werden.

▼M5

(c) sofern eine Zuordnung Schwierigkeiten bereitet (siehe Paragraph 14), die vom Unternehmen verwendeten Kriterien, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird.

(d) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien angewendet wurden, einschließlich einer Aussage, ob die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts durch Marktdaten unterlegt wurde oder auf Grund der Art der Immobilien und in Ermangelung vergleichbarer Marktdaten überwiegend auf anderen Faktoren (die das Unternehmen anzugeben hat) beruhte.

(e) das Ausmaß, in dem der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (wie in den Abschlüssen bewertet oder angegeben) auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter basiert, der eine entsprechende berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat. Hat eine solche Bewertung nicht stattgefunden, ist diese Tatsache anzugeben.

(f) die im Ergebnis erfassten Beträge für:

(i) Mieteinnahmen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(ii) betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Berichtsperiode Mieteinnahmen erzielt wurden;

und

(iii) betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Berichtsperiode keine Mieteinnahmen erzielt wurden.

(g) die Existenz und die Höhe von Beschränkungen hinsichtlich der Veräußerbarkeit von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien oder der Überweisung von Erträgen und Veräußerungserlösen.

(h) vertragliche Verpflichtungen, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien zu kaufen, zu erstellen oder zu entwickeln, oder solche für Reparaturen, Instandhaltung oder Verbesserungen.

Modell des beizulegenden Zeitwerts

76. *Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 anwendet, eine Überleitungsrechnung zu erstellen, die die Entwicklung des Buchwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode zeigt und dabei Folgendes darstellt:*

(a) Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, die auf einen Erwerb und die auf nachträgliche im Buchwert eines Vermögenswertes erfasste Anschaffungskosten entfallen;

(b) Zugänge, die aus dem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;

(c) Abgänge;

(d) Nettogewinne oder -verluste aus der Anpassung des beizulegenden Zeitwerts;

(e) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

(f) Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;

und

(g) andere Änderungen.

▼M5

77. ***Wird die Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie für die Abschlüsse erheblich angepasst, beispielsweise um wie in Paragraph 50 beschrieben einen erneuten Ansatz von Vermögenswerten oder Schulden zu vermeiden, die bereits als gesonderte Vermögenswerte und Schulden erfasst wurden, hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung zwischen der ursprünglichen Bewertung und der in den Abschlüssen enthaltenen angepassten Bewertung zu erstellen, in der der Gesamtbetrag aller erfassten zurückaddierten Leasingverpflichtungen und alle anderen wesentlichen Anpassungen gesondert dargestellt ist.***

78. ***In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 bewertet, hat die in Paragraph 76 vorgeschriebenen Überleitungsrechnung die Beträge dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien getrennt von den Beträgen der anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auszuweisen. Zusätzlich hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:***

(a) eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(b) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann;

(c) wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt;

und

(d) bei Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden:

(i) den Umstand, dass das Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien veräußert hat, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden;

(ii) den Buchwert dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt des Verkaufs;

und

(iii) den als Gewinn oder Verlust erfassten Betrag.

Anschaffungskostenmodell

79. ***Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat das Unternehmen, welches das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 anwendet, Folgendes anzugeben:***

(a) die verwendeten Abschreibungsmethoden;

(b) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;

(c) den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;

(d) eine Überleitungsrechnung, welche die Entwicklung des Buchwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der gesamten Berichtsperiode zeigt und dabei Folgendes darstellt:

(i) Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, welche auf einen Erwerb und welche auf als Vermögenswert erfasste nachträgliche Anschaffungskosten entfallen;

(ii) Zugänge, die aus dem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;

(iii) Abgänge;

(iv) Abschreibungen;

(v) den Betrag der Wertminderungsaufwendungen, der während der Berichtsperiode gemäß IAS 36 erfasst wurde, und den Betrag an wieder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen;

(vi) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

(vii) Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;

▼M5

und

(viii) sonstige Änderungen;

sowie

(e) den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht verlässlich bestimmen kann, hat es Folgendes anzugeben:

(i) eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(ii) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann;

und

(iii) wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

Modell des beizulegenden Zeitwerts

80. ***Ein Unternehmen, das bisher IAS 40 (2000) angewendet hat und sich erstmals dafür entscheidet, einige oder alle im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen geleasten Immobilien als Finanzinvestition zu klassifizieren und bilanzieren, hat die Auswirkung dieser Entscheidung als eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen in der Berichtsperiode zu erfassen, in der die Entscheidung erstmals getroffen wurde. Ferner gilt:***

(a) hat das Unternehmen früher (im Abschluss oder anderweitig) den beizulegenden Zeitwert dieser Immobilien in vorhergehenden Berichtsperioden veröffentlicht und war der beizulegende Zeitwert auf einer Grundlage ermittelt, die den Anforderungen der Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 5 und den Anwendungsleitlinien der Paragraphen 36-52 genügt, wird dem Unternehmen empfohlen, aber nicht vorgeschrieben:

(i) den Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste ausgewiesene Berichtsperiode, für die der beizulegende Zeitwert veröffentlicht wurde, anzupassen;

sowie

(ii) die Vergleichsinformationen für diese Perioden anzupassen;

und

(b) hat das Unternehmen früher keine der unter a) beschriebenen Informationen veröffentlicht, sind die Vergleichsinformationen nicht anzupassen und ist diese Tatsache anzugeben.

81. Dieser Standard schreibt eine andere Behandlung als nach IAS 8 vor. Nach IAS 8 sind Vergleichsinformationen anzupassen, solange dies nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist.

82. Wenn ein Unternehmen zum ersten Mal diesen Standard anwendet, umfasst die Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.

Anschaffungskostenmodell

83. IAS 8 ist auf alle Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden, die vorgenommen werden, wenn ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet und sich für das Anschaffungskostenmodell entscheidet. Die Auswirkungen einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beinhalten die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.

84. ***Die Anforderungen der Paragraphen 27-29 bezüglich der erstmaligen Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die durch einen Tausch von Vermögenswerten erworben werden, sind nur prospektiv auf künftige Transaktionen anzuwenden.***

▼M5

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

RÜCKNAHME VON IAS 40 (2000)

86. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (herausgegeben 2000).

▼B

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 41

Landwirtschaft

Dieser International Accounting Standard wurde im Dezember 2000 vom IASC Board genehmigt und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2003 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

EINFÜHRUNG

1. IAS 41 regelt die Bilanzierung, die Darstellung im Abschluss und die offen zu legenden Angaben von landwirtschaftlicher Tätigkeit — ein Sachverhalt, der von anderen International Accounting Standards nicht behandelt wird. Landwirtschaftliche Tätigkeit ist das Management der absatzbestimmten biologischen Transformation lebender Tiere oder Pflanzen (biologische Vermögenswerte) in landwirtschaftliche Erzeugnisse oder in zusätzliche biologische Vermögenswerte durch ein Unternehmen.

2. IAS 41 regelt unter anderem die Bilanzierung biologischer Vermögenswerte während der Periode des Wachstums, des Rückgangs, der Fruchtbringung und der Vermehrung sowie die Erstbewertung landwirtschaftlicher Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte. Er verlangt vom Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes der biologischen Vermögenswerte bis zum Zeitpunkt der Ernte eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten, es sei denn, der beizulegende Zeitwert kann beim erstmaligen Ansatz nicht verlässlich bewertet werden. IAS 41 behandelt jedoch nicht die Verarbeitung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen nach der Ernte, wie beispielsweise die Verarbeitung von Weintrauben zu Wein und Wolle zu Garn.

3. Es wird angenommen, dass der beizulegende Zeitwert für biologische Vermögenswerte verlässlich bewertet werden kann. Diese Annahme kann jedoch lediglich beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswertes widerlegt werden, für den marktbestimmte Preise oder Werte nicht zur Verfügung stehen und für den alternative Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts als eindeutig nicht verlässlich befunden werden. In einem solchen Fall verlangt IAS 41 von einem Unternehmen den biologischen Vermögenswert mit seinen Kosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Sobald der beizulegende Zeitwert eines solchen biologischen Vermögenswertes verlässlich ermittelt werden kann, hat ein Unternehmen diesen zu seinem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten. In jedem Fall hat ein Unternehmen die landwirtschaftlichen Erzeugnisse im Zeitpunkt der Ernte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten.

4. IAS 41 verlangt die Berücksichtigung einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswertes im Ergebnis der Periode, in der die Änderung verursacht wurde. Bei der landwirtschaftlichen Tätigkeit erhöht oder verringert eine Veränderung körperlicher Eigenschaften eines lebenden Tieres oder einer Pflanze unmittelbar den wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen. Nach einem transaktionsorientierten, auf historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierenden Rechnungslegungsmodell könnte ein Unternehmen der Forstwirtschaft bis zum Zeitpunkt der ersten Ernte und des Verkaufs keine Erträge ausweisen — möglicherweise bis zu 30 Jahre nach der Pflanzung. Auf der anderen Seite werden nach einem Rechnungslegungsmodell, welches das biologische Wachstum anhand der aktuellen beizulegenden Zeitwerte ansetzt und bewertet, Änderungen des beizulegenden Zeitwerts während sämtlicher Perioden zwischen Pflanzung und Ernte ausgewiesen.

▼B

5. IAS 41 führt keine neuen Grundsätze für Grundstücke ein, die im Zusammenhang mit landwirtschaftlicher Tätigkeit stehen. Vielmehr hat ein Unternehmen den Umständen entsprechend IAS 16, Sachanlagen, oder IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, anzuwenden. IAS 16 verlangt, dass Grundstücke entweder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen oder zum Neubewertungsbetrag bewertet werden. IAS 40 schreibt vor, dass die als Finanzinvestitionen gehaltenen Grundstücke zum beizulegenden Zeitwert oder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet werden. Biologische Vermögenswerte, die mit dem Grundstück verbunden sind (beispielsweise Bäume einer Waldflur) sind vom Grundstück getrennt zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten.

6. IAS 41 verlangt, dass eine unbedingte Zuwendung der öffentlichen Hand, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, nur dann als Ertrag angesetzt wird, wenn die Zuwendung der öffentlichen Hand einforderbar wird. Wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand, einschließlich einer Zuwendung der öffentlichen Hand für die Nichtausübung einer bestimmten landwirtschaftlichen Tätigkeit, bedingt ist, hat ein Unternehmen die Zuwendung der öffentlichen Hand nur dann als Ertrag zu erfassen, wenn die mit der Zuwendung der öffentlichen Hand verbundenen Bedingungen eingetreten sind. Wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wird, wird IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, angewendet.

7. IAS 41 ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2003 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

8. IAS 41 enthält keine besonderen Übergangsvorschriften. Die erstmalige Anwendung von IAS 41 hat in Übereinstimmung mit IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, zu erfolgen.

9. Anhang A enthält erläuternde Beispiele für die Anwendung von IAS 41. Anhang B, Grundlage für Schlussfolgerungen, fasst die Gründe des Board für die Einführung der in IAS 41 gesetzten Anforderungen zusammen.

INHALTSVERZEICHNIS

	Paragraphen
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1-4
Definitionen	5-9
Definitionen, die mit der Landwirtschaft im Zusammenhang stehen	5-7
Allgemeine Definitionen	8-9
Ansatz und Bewertung	10-33
Gewinne und Verluste	26-29
Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln	30-33
Zuwendungen der Öffentlichen Hand	34-38
Darstellung und Angaben	39-57
Darstellung	39
Angaben	40-57
Allgemeines	40-53
Zusätzliche Angaben für biologische Vermögenswerte, wenn der beizulegende Zeitwert nicht verläßlich bewertet werden kann	54-56
Zuwendungen der öffentlichen Hand	57
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	58-59

▼B

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 Regelung der Bilanzierung, der Darstellung im Abschluss und der Angabepflichten für landwirtschaftliche Tätigkeit.

ANWENDUNGSBEREICH

1. **Dieser Standard ist für die Rechnungslegung über folgende Punkte anzuwenden, wenn sie mit einer landwirtschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen:**

   (a) **biologische Vermögenswerte;**

   (b) **landwirtschaftliche Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte; und**

   (c) **Zuwendungen der öffentlichen Hand, die durch die Paragraphen 34 bis 35 abgedeckt werden.**

2. Dieser Standard ist nicht anzuwenden auf:

   (a) Grundstücke, die im Zusammenhang mit landwirtschaftlicher Tätigkeit stehen (siehe IAS 16, Sachanlagen, und IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien);

   (b) Immaterielle Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte).

3. Dieser Standard findet nur zum Zeitpunkt der Ernte Anwendung auf landwirtschaftliche Erzeugnisse, welche die Früchte der biologischen Vermögenswerte des Unternehmens darstellen. Danach ist IAS 2, Vorräte, oder ein anderer anwendbarer Standard anzuwenden. Demnach behandelt dieser Standard nicht die Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse nach der Ernte, wie beispielsweise die Verarbeitung von Trauben zu Wein durch den Winzer, der die Trauben selbst angebaut hat. Obwohl diese Verarbeitung eine logische und natürliche Ausdehnung landwirtschaftlicher Tätigkeit sein kann, und die stattfindenden Vorgänge eine gewisse Gleichartigkeit zur biologischen Transformation aufweisen können, ist in diesem Standard eine solche Verarbeitung nicht in der Definition der landwirtschaftlichen Tätigkeit eingeschlossen.

4. Die unten aufgeführte Tabelle enthält Beispiele von biologischen Vermögenswerten, landwirtschaftlichen Erzeugnissen und Produkten, die das Ergebnis der Verarbeitung nach der Ernte darstellen:

Biologische Vermögenswerte	Landwirtschaftliche Erzeugnisse	Produkte aus Weiterverarbeitung
Schafe	Wolle	Garne, Teppiche
Bäume einer Waldflur	Gefällte Baumstämme	Bauholz, Nutzholz
Pflanzen	Baumwolle	Fäden, Kleidung
	Geerntete Zuckerrohre	Zucker
Milchvieh	Milch	Käse
Schweine	Rümpfe geschlachteter Tiere	Würste, geräucherte Schinken
Büsche	Blätter	Tee, getrockneter Tabak
Weinstöcke	Weintrauben	Wein
Obstbäume	Gepflücktes Obst	Verarbeitetes Obst

▼B

DEFINITIONEN

Definitionen, die mit der Landwirtschaft im Zusammenhang stehen

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

Landwirtschaftliche Tätigkeit ist das Management der absatzbestimmten biologischen Transformation biologischer Vermögenswerte in landwirtschaftliche Erzeugnisse oder in zusätzliche biologische Vermögenswerte durch ein Unternehmen.

Landwirtschaftliches Erzeugnis ist die Frucht der biologischen Vermögenswerte des Unternehmens.

Ein biologischer Vermögenswert ist ein lebendes Tier oder eine lebende Pflanze.

Die biologische Transformation umfasst den Prozess des Wachstums, des Rückgangs, der Fruchtbringung und der Vermehrung, welcher qualitative oder quantitative Änderungen eines biologischen Vermögenswertes verursacht.

Eine Gruppe biologischer Vermögenswerte ist die Zusammenfassung gleichartiger lebender Tiere oder Pflanzen.

Ernte ist die Abtrennung des Erzeugnisses von dem biologischen Vermögenswert oder das Ende der Lebensprozesse eines biologischen Vermögenswertes.

6. Die landwirtschaftliche Tätigkeit deckt eine breite Palette von Tätigkeiten ab, wie beispielsweise Viehzucht, Forstwirtschaft, jährliche oder kontinuierliche Ernte, Kultivierung von Obstgärten und Plantagen, Blumenzucht und Aquakultur (einschließlich Fischzucht). Innerhalb dieser Vielfalt bestehen bestimmte gemeinsame Merkmale:

(a) Fähigkeit zur Änderung: lebende Tiere und Pflanzen sind zur biologischen Transformation fähig;

(b) Management der Änderung: das Management fördert die biologische Transformation durch Verbesserung oder zumindest Stabilisierung der Bedingungen, die für die Durchführung des Prozesses notwendig sind (beispielsweise Nahrungssituation, Feuchtigkeit, Temperatur, Fruchtbarkeit und Helligkeit). Ein solches Management unterscheidet die landwirtschaftliche Tätigkeit von anderen Tätigkeiten. Beispielsweise ist die Aberntung unbearbeiteter Ressourcen (wie Hochseefischen und Entwaldung) keine landwirtschaftliche Tätigkeit; und

(c) Bewertung der Änderung: als routinemäßige Managementfunktion wird die durch biologische Transformation herbeigeführte Änderung der Qualität (beispielsweise genetische Eigenschaften, Dichte, Reife, Fettgehalt, Proteingehalt und Faserstärke) oder Quantität (beispielsweise Nachkommenschaft, Gewicht, Kubikmeter, Faserlänge oder -dicke und die Anzahl von Keimen) bewertet und überwacht.

7. Biologische Transformationen führen zu folgenden Formen von Ergebnissen:

(a) Änderungen des Vermögenswertes durch (i) Wachstum (eine Zunahme der Quantität oder Verbesserung der Qualität eines Tieres oder einer Pflanze), (ii) Rückgang (eine Abnahme der Quantität oder Verschlechterung der Qualität eines Tieres oder einer Pflanze), oder (iii) Vermehrung (Erzeugung zusätzlicher lebender Tiere oder Pflanzen); oder

(b) Fruchtbringung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen wie Latex, Teeblätter, Wolle und Milch.

Allgemeine Definitionen

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

Ein aktiver Markt ist ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt:

(a) **Die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;**

▼B

(b) **vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden; und**

(c) **Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.**

Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird.

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

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind definiert in IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand.

9. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswertes basiert auf seinen gegenwärtigen Ort und Zustand. Daraus geht hervor, dass beispielsweise der beizulegende Zeitwert eines Rindes auf einem Hof dem jeweiligen Marktpreis des Rindes abzüglich der Transportkosten und anderer Kosten, die durch das Angebot des Rindes auf diesem Markt entstehen, entspricht.

ANSATZ UND BEWERTUNG

10. **Ein Unternehmen hat biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse dann, und nur dann, anzusetzen, wenn:**

(a) **das Unternehmen den Vermögenswert auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit kontrolliert; und**

(b) **es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Vermögenswert verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird; und**

(c) **der beizulegende Zeitwert oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes verlässlich bewertet werden können.**

11. Bei der landwirtschaftlichen Tätigkeit kann die Kontrolle beispielsweise durch das rechtliche Eigentum an einem Rind durch das Brandzeichen oder eine andere Markierung bei Erwerb, Geburt oder Entwöhnung des Kalbes von der Mutterkuh bewiesen werden. Der künftige Nutzen wird gewöhnlich durch die Bewertung der wesentlichen körperlichen Eigenschaften ermittelt.

12. **Ein biologischer Vermögenswert ist beim erstmaligen Ansatz und an jedem Bilanzstichtag zu seinem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten; davon ausgenommen ist der in Paragraph 30 beschriebene Fall, in dem der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann.**

13. **Landwirtschaftliche Erzeugnisse, die von den biologischen Vermögenswerten des Unternehmens geerntet werden, sind im Zeitpunkt der Ernte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten. Zu diesem Zeitpunkt stellt eine solche Bewertung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Anwendung von IAS 2, Vorräte, oder einem anderen anwendbaren International Accounting Standard dar.**

14. Die Verkaufskosten schließen Provisionen an Makler und Händler, Abgaben an Aufsichtsbehörden und Warenterminbörsen sowie Verkehrsteuern und Zölle ein. Nicht zu den Verkaufskosten gehören Transport und andere notwendige Kosten, um Vermögenswerte einem Markt zuzuführen.

15. Die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes für einen biologischen Vermögenswert oder ein landwirtschaftliches Erzeugnis kann vereinfacht werden durch die Gruppierung von biologischen Vermögenswerten oder landwirtschaftlichen Erzeugnissen nach wesentlichen Eigenschaften, beispielsweise nach Alter oder Qualität. Ein Unternehmen wählt die Eigenschaften danach aus, welche auf dem Markt als Preisgrundlage herangezogen werden.

16. Unternehmen schließen oft Verträge ab, um ihre biologischen Vermögenswerte oder landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu einem späteren Zeitpunkt zu verkaufen. Die Vertragspreise sind nicht notwendigerweise für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts relevant, da der beizulegende Zeitwert die gegenwärtige Marktsituation widerspiegelt, in welcher ein vertragswilliger Käufer und Verkäufer eine Geschäftsbeziehung eingehen. Demnach ist der beizulegende Zeitwert eines biologischen Vermögenswertes oder eines landwirtschaftlichen Erzeugnisses aufgrund

▼B

der Existenz eines Vertrages nicht anzupassen. In einigen Fällen kann der Vertrag über den Verkauf eines biologischen Vermögenswertes oder landwirtschaftlichen Erzeugnisses ein belastender Vertrag sein, wie in IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, definiert. IAS 37 wird auf belastende Verträge angewendet.

17. Wenn für einen biologischen Vermögenswert oder ein landwirtschaftliches Erzeugnis ein aktiver Markt existiert, ist der notierte Preis in diesem Markt die angemessene Grundlage für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes für diesen Vermögenswert. Wenn ein Unternehmen Zugang zu verschiedenen aktiven Märkten hat, nutzt das Unternehmen den relevantesten Markt. Wenn beispielsweise ein Unternehmen Zugang zu zwei aktiven Märkten hat, würde es den bestehenden Preis in dem Markt zu Grunde legen, der voraussichtlich genutzt wird.

18. Wenn ein aktiver Markt nicht existiert, legt ein Unternehmen — sofern vorhanden — einen oder mehrere der folgenden Punkte für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes zu Grunde:

(a) den jüngsten Markttransaktionspreis, vorausgesetzt, dass keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen dem Transaktionszeitpunkt und dem Bilanzstichtag eingetreten ist;

(b) Marktpreise für ähnliche Vermögenswerte mit einer Anpassung, um die Unterschiede widerzuspiegeln; und

(c) Branchen-Benchmarks, wie der Wert einer Obstplantage, ausgedrückt durch Exportkisten, Scheffel oder Hektar, und der Wert der Rinder, ausgedrückt durch Kilogramm Fleisch.

19. In einigen Fällen können die in Paragraph 18 aufgeführten Informationsquellen verschiedene Schlussfolgerungen für den beizulegenden Zeitwert eines biologischen Vermögenswertes oder eines landwirtschaftlichen Erzeugnisses nahe legen. Ein Unternehmen berücksichtigt die Gründe für diese Unterschiede, um innerhalb einer relativ engen Bandbreite vernünftiger Schätzungen die verlässlichste Schätzung für den beizulegenden Zeitwert zu erhalten.

20. Unter gewissen Umständen können marktbestimmte Preise oder Werte nicht für einen biologischen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand verfügbar sein. Unter diesen Umständen nutzt ein Unternehmen für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts den Barwert der erwarteten Netto-Cashflows eines Vermögenswertes abgezinst mit einem aktuellen marktbestimmten Vorsteuer-Zinssatz.

21. Die Zielsetzung der Berechnung des Barwertes der erwarteten Netto-Cashflows ist die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswertes an seinem gegenwärtigen Ort und in seinem gegenwärtigen Zustand. Ein Unternehmen berücksichtigt dies bei der Ermittlung eines angemessenen Abzinsungssatzes und bei der Schätzung der voraussichtlichen Netto-Cashflows. Der gegenwärtige Zustand eines biologischen Vermögenswertes schließt jede Werterhöhung durch zusätzliche biologische Transformationen und künftige Aktivitäten des Unternehmens, wie solche, die mit der Steigerung künftiger biologischer Transformationen, Ernten und Verkäufe im Zusammenhang stehen, aus.

22. Ein Unternehmen schließt keine Cashflows für die Finanzierung der Vermögenswerte, für Steuern oder für die Wiederherstellung biologischer Vermögenswerte nach der Ernte ein (beispielsweise die Kosten für die Wiederanpflanzung von Bäumen einer Waldflur nach der Abholzung).

23. Mit der Zustimmung zu einem unabhängigen Transaktionspreis berücksichtigen sachverständige, vertragswillige Käufer und Verkäufer die Möglichkeit von Schwankungen der Cashflows. Daraus folgt, dass der beizulegende Zeitwert die Möglichkeit solcher Schwankungen widerspiegelt. Daher berücksichtigt ein Unternehmen die Erwartungen über mögliche Schwankungen der Cashflows entweder in den erwarteten Cashflows, dem Abzinsungssatz oder in einer Kombination der beiden. Bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes benutzt ein Unternehmen Annahmen, die mit denen für die Schätzung der erwarteten Cashflows übereinstimmen, um die Wirkung einer doppelten oder fehlenden Berücksichtigung einiger Annahmen zu vermeiden.

▼B

24. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können manchmal dem beizulegenden Zeitwert näherungsweise entsprechen, insbesondere wenn:

(a) geringe biologische Transformationen seit der erstmaligen Kostenverursachung stattgefunden haben (beispielsweise unmittelbar vor dem Bilanzstichtag gepflanzte Obstbaumsämlinge); oder

(b) der Einfluss der biologischen Transformation auf den Preis voraussichtlich nicht wesentlich ist (beispielsweise das Anfangswachstum in einem 30 jährigen Produktionszyklus eines Kiefernbestandes).

25. Biologische Vermögenswerte sind oft körperlich mit dem Grundstück verbunden (beispielsweise Bäume in einer Waldflur). Möglicherweise besteht kein eigenständiger Markt für biologische Vermögenswerte, die mit dem Grundstück verbunden sind, jedoch ein aktiver Markt für kombinierte Vermögenswerte, d. h. für biologische Vermögenswerte, für unbestellte Grundstücke und für Bodenverbesserungen als ein Bündel. Ein Unternehmen kann die Informationen über die kombinierten Vermögenswerte zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der biologischen Vermögenswerte nutzen. Beispielsweise kann zur Erzielung des beizulegenden Zeitwerts der biologischen Vermögenswerte der beizulegende Zeitwert des unbestellten Grundstückes und der Bodenverbesserungen von dem beizulegenden Zeitwert der kombinierten Vermögenswerte abgezogen werden.

Gewinne und Verluste

26. **Ein Gewinn oder Verlust, der beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswertes zum beizulegenden Zeitwert abzüglich geschätzter Verkaufskosten und durch eine Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswertes entsteht, ist in das Ergebnis der Periode einzubeziehen, in der er entstanden ist.**

27. Ein Verlust kann beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswertes entstehen, weil bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswertes die geschätzten Verkaufskosten abgezogen werden. Ein Gewinn kann beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswertes entstehen, wenn beispielsweise ein Kalb geboren wird.

28. **Ein Gewinn oder Verlust, der beim erstmaligen Ansatz von landwirtschaftlichen Erzeugnissen zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten entsteht, ist in das Ergebnis der Periode einzubeziehen, in der er entstanden ist.**

29. Ein Gewinn oder Verlust kann beim erstmaligen Ansatz von landwirtschaftlichen Erzeugnissen als Folge der Ernte entstehen.

Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln

30. **Es wird angenommen, dass der beizulegende Zeitwert für einen biologischen Vermögenswert verlässlich bewertet werden kann. Diese Annahme kann jedoch lediglich beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswertes widerlegt werden, für den marktbestimmte Preise oder Werte nicht vorhanden sind und für den alternative Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts als eindeutig nicht verlässlich gelten. In solch einem Fall ist dieser biologische Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Sobald der beizulegende Zeitwert eines solchen biologischen Vermögenswertes verlässlich ermittelbar wird, hat ein Unternehmen ihn zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten.**

31. Die Annahme in Paragraph 30 kann lediglich beim erstmaligen Ansatz widerlegt werden. Ein Unternehmen, das früher einen biologischen Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet hat, fährt mit der Bewertung des biologischen Vermögenswertes zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bis zum Abgang fort.

32. In jedem Fall bewertet ein Unternehmen landwirtschaftliche Erzeugnisse im Zeitpunkt der Ernte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten. Dieser Standard folgt der Auffassung, dass der beizulegende Zeitwert der landwirtschaftlichen Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte immer verlässlich bewertet werden kann.

▼B

33. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der kumulierten Abschreibungen und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen berücksichtigt ein Unternehmen IAS 2, Vorräte, IAS 16, Sachanlagen, und IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten.

ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

34. **Eine unbedingte Zuwendung der öffentlichen Hand, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, ist nur dann als Ertrag zu erfassen, wenn die Zuwendung der öffentlichen Hand einforderbar wird.**

35. **Wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand, einschließlich einer Zuwendung der öffentlichen Hand für die Nichtausübung einer bestimmten landwirtschaftlichen Tätigkeit, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, bedingt ist, hat ein Unternehmen die Zuwendung der öffentlichen Hand nur dann als Ertrag zu erfassen, wenn die mit der Zuwendung der öffentlichen Hand verbundenen Bedingungen eingetreten sind.**

36. Die Bedingungen für Zuwendungen der öffentlichen Hand sind vielfältig. Beispielsweise kann eine Zuwendung der öffentlichen Hand verlangen, dass ein Unternehmen eine bestimmte Fläche fünf Jahre bewirtschaftet und die Rückzahlung aller Zuwendungen der öffentlichen Hand fordern, wenn weniger als fünf Jahre bewirtschaftet wird. In diesem Fall wird die Zuwendung der öffentlichen Hand nicht als Ertrag erfasst, bis die fünf Jahre vergangen sind. Wenn die Zuwendung der öffentlichen Hand es jedoch erlaubt, einen Teil der Zuwendung der öffentlichen Hand aufgrund des Zeitablaufes zu behalten, erfasst das Unternehmen die Zuwendung der öffentlichen Hand zeitproportional als Ertrag.

37. Wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wird (siehe Paragraph 30), wird IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, angewendet.

38. Dieser Standard schreibt eine andere Behandlung als IAS 20 vor, wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, oder wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand die Nichtausübung einer bestimmten landwirtschaftlichen Tätigkeit verlangt. IAS 20 wird lediglich auf eine Zuwendung der öffentlichen Hand angewendet, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wird.

DARSTELLUNG UND ANGABEN

Darstellung

39. **Ein Unternehmen hat den Buchwert seiner biologischen Vermögenswerte gesondert in der Bilanz darzustellen.**

Angaben

Allgemeines

40. **Ein Unternehmen hat den Gesamtbetrag des Gewinnes oder Verlustes anzugeben, der während der laufenden Periode beim erstmaligen Ansatz biologischer Vermögenswerte und landwirtschaftlicher Erzeugnisse und durch die Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten der biologischen Vermögenswerte entsteht.**

41. **Ein Unternehmen hat jede Gruppe der biologischen Vermögenswerte zu beschreiben.**

42. Die nach Paragraph 41 geforderten Angaben können in Form verbaler oder wertmäßiger Beschreibungen erfolgen.

▼B

43. Einem Unternehmen wird empfohlen eine wertmäßige Beschreibung von jeder Gruppe der biologischen Vermögenswerte zur Verfügung zu stellen, unterschieden nach verbrauchbaren und produzierenden biologischen Vermögenswerten oder nach reifen und unreifen biologischen Vermögenswerten, soweit dies geeignet ist. Beispielsweise kann ein Unternehmen den Buchwert von verbrauchbaren biologischen Vermögenswerten und von produzierenden biologischen Vermögenswerten nach Gruppen angeben. Ein Unternehmen kann weiterhin diese Buchwerte nach reifen und unreifen Vermögenswerten aufteilen. Diese Unterscheidungen stellen Informationen zur Verfügung, die hilfreich sein können, um den zeitlichen Anfall künftiger Cashflows abschätzen zu können. Ein Unternehmen gibt die Grundlagen für das Treffen solcher Unterscheidungen an.

44. Verbrauchbare biologische Vermögenswerte sind solche, die als landwirtschaftliche Erzeugnisse geerntet oder als biologische Vermögenswerte verkauft werden sollen. Beispiele für verbrauchbare biologische Vermögenswerte sind der Viehbestand für die Fleischproduktion, der Viehbestand für den Verkauf, Fische in Farmen, Getreide wie Mais und Weizen sowie Bäume, die als Nutzholz wachsen. Produzierende biologische Vermögenswerte unterscheiden sich von verbrauchbaren biologischen Vermögenswerten; z. B. Viehbestand, der für die Milchproduktion gehalten wird, Weinstöcke, Obstbäume sowie Bäume, die der Brennholzgewinnung dienen, während der Baum erhalten bleibt. Produzierende biologische Vermögenswerte sind keine landwirtschaftlichen Erzeugnisse, vielmehr sind sie selbstregenerierend.

45. Biologische Vermögenswerte können entweder als reife oder als unreife biologische Vermögenswerte klassifiziert werden. Reife biologische Vermögenswerte sind solche, die den Erntegrad erlangt haben (für verbrauchbare biologische Vermögenswerte) oder gewöhnliche Ernten tragen können (für produzierende biologische Vermögenswerte).

46. **Wenn nicht an anderer Stelle innerhalb von Informationen, die mit dem Abschluss veröffentlicht werden, angegeben, hat ein Unternehmen zu beschreiben:**

(a) **die Art seiner Tätigkeiten, die mit jeder Gruppe der biologischen Vermögenswerte verbunden sind; und**

(b) **nicht finanzielle Maßgrößen oder Schätzungen für die körperlichen Mengen von:**

(i) **jeder Gruppe der biologischen Vermögenswerte des Unternehmens zum Periodenende; und**

(ii) **der Produktionsmenge landwirtschaftlicher Erzeugnisse während der Periode.**

47. **Ein Unternehmen hat die Methoden und wesentlichen Annahmen anzugeben, die bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes jeder Gruppe landwirtschaftlicher Erzeugnisse zum Erntezeitpunkt und jeder Gruppe biologischer Vermögenswerte angewendet werden.**

48. **Ein Unternehmen hat den zum Erntezeitpunkt ermittelten beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die während der Periode geerntet wurden, anzugeben.**

49. **Ein Unternehmen hat anzugeben:**

(a) **die Existenz und die Buchwerte biologischer Vermögenswerte, mit denen ein beschränktes Eigentumsrecht verbunden ist, und die Buchwerte biologischer Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten begeben sind;**

(b) **den Betrag von Verpflichtungen für die Entwicklung oder den Erwerb von biologischen Vermögenswerten; und**

(c) **Finanzrisikomanagementstrategien, die mit der landwirtschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen.**

▼B

50. **Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung der Änderungen des Buchwerts der biologischen Vermögenswerte zwischen dem Beginn und dem Ende der Berichtsperiode anzugeben. Vergleichsinformationen werden nicht verlangt. Die Überleitungsrechnung hat zu enthalten:**

(a) **den Gewinn oder Verlust durch Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten;**

(b) **Erhöhungen infolge von Käufen;**

(c) **Verringerungen infolge von Verkäufen;**

(d) **Verringerungen infolge der Ernte;**

(e) **Erhöhungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;**

(f) **Nettowährungsdifferenzen infolge der Umrechnung des Abschlusses einer ausländischen Teileinheit; und**

(g) **andere Änderungen.**

51. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswertes kann sich infolge von körperlichen Änderungen und infolge von Preisänderungen auf dem Markt ändern. Eine gesonderte Angabe von körperlichen Änderungen und von Preisänderungen ist nützlich, um die Ertragskraft der Berichtsperiode und die Zukunftsaussichten zu beurteilen, insbesondere wenn ein Produktionszyklus länger als ein Jahr dauert. In solchen Fällen wird einem Unternehmen empfohlen, den im Ergebnis enthaltenen Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten aufgrund von körperlichen Änderungen und aufgrund von Preisänderungen je Gruppe oder auf andere Weise anzugeben. Diese Informationen sind grundsätzlich weniger nützlich, wenn der Produktionszyklus weniger als ein Jahr dauert (beispielsweise bei der Hühnerzucht oder dem Getreideanbau).

52. Biologische Transformationen führen zu einer Anzahl von Arten der körperlichen Änderung — Wachstum, Rückgang, Fruchtbringung und Vermehrung —, welche sämtlich beobachtbar und bewertbar sind. Jede dieser körperlichen Änderungen hat einen unmittelbaren Bezug zu künftigen wirtschaftlichen Nutzen. Eine Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswertes aufgrund der Ernte ist ebenfalls eine körperliche Änderung.

53. Landwirtschaftliche Tätigkeit ist häufig klimatischen, krankheitsbedingten und anderen natürlichen Risiken ausgesetzt. Wenn sich ein Vorfall ereignet, der hinsichtlich seines Umfang, seiner Art oder seiner Häufigkeit für das Verständnis der Ertragskraft des Unternehmens in der Periode von Bedeutung ist, werden Art und Betrag der damit zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen nach IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, angegeben. Beispiele sind ein Ausbrechen einer Viruserkrankung, eine Überschwemmung, starke Dürre oder Frost sowie eine Insektenplage.

Zusätzliche Angaben für biologische Vermögenswerte, wenn der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann

54. **Wenn ein Unternehmen biologische Vermögenswerte am Periodenende zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen (siehe Paragraph 30) bewertet, hat ein Unternehmen für solche biologischen Vermögenswerte anzugeben:**

(a) **eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte;**

(b) **eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann;**

(c) **sofern möglich eine Schätzungsbandbreite, innerhalb welcher der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt;**

▼B

(d) **die verwendete Abschreibungsmethode;**

(e) **die verwendeten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze; und**

(f) **den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode.**

55. **Wenn ein Unternehmen während der Berichtsperiode biologische Vermögenswerte zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen (siehe Paragraph 30) bewertet, hat ein Unternehmen jeden bei Ausscheiden solcher biologischen Vermögenswerte erfassten Gewinn oder Verlust anzugeben. Die in Paragraph 50 geforderte Überleitungsrechnung hat die Beträge gesondert anzugeben, die mit solchen biologischen Vermögenswerten im Zusammenhang stehen. Die Überleitungsrechnung hat zusätzlich die folgenden Beträge, die mit diesen biologischen Vermögenswerten im Zusammenhang stehen, im Periodenergebnis zu berücksichtigen:**

(a) **Wertminderungsaufwendungen;**

(b) **Wertaufholungen aufgrund früherer Wertminderungsaufwendungen; und**

(c) **Abschreibungen.**

56. **Wenn der beizulegende Zeitwert der biologischen Vermögenswerte während der Berichtsperiode verlässlich ermittelbar wird, die früher zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wurden, hat ein Unternehmen für diese biologischen Vermögenswerte anzugeben:**

(a) **eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte;**

(b) **eine Begründung, warum der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelbar wurde; und**

(c) **die Auswirkung der Änderung.**

Zuwendungen der öffentlichen Hand

57. **Ein Unternehmen hat folgende mit der in diesem Standard abgedeckten landwirtschaftlichen Tätigkeit in Verbindung stehenden Punkte anzugeben:**

(a) **die Art und das Ausmaß der im Abschluss erfassten öffentlichen Zuwendungen der öffentlichen Hand;**

(b) **unerfüllte Bedingungen und andere Erfolgsunsicherheiten, die im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand stehen; und**

(c) **wesentliche zu erwartende Verringerungen des Umfangs der Zuwendungen der öffentlichen Hand.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

58. **Dieser International Accounting Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2003 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2003 beginnen, so ist dies anzugeben.**

59. Dieser Standard enthält keine besonderen Übergangsvorschriften. Die erstmalige Anwendung dieses Standards hat in Übereinstimmung mit IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, zu erfolgen.

▼M6

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2

Aktienbasierte Vergütung

INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-6
Ansatz	7-9
Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente	10-29
Überblick	10-13
Transaktionen, bei denen Dienstleistungen erhalten werden	14-15
Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden	16-25
Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Eigenkapitalinstrumente	16-18
Behandlung der Ausübungsbedingungen	19-21
Behandlung von Reload-Eigenschaften	22
Nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit	23
Wenn der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente nicht verlässlich geschätzt werden kann	24-25
Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, einschließlich Annullierungen und Erfüllungen	26-29
Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich	30-33
Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit wahlweisem Barausgleich oder Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente	34-43
Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Erfüllungswahlrecht bei der Gegenpartei	35-40
Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Erfüllungswahlrecht beim Unternehmen	41-43
Angaben	44-52
Übergangsvorschriften	53-59
Zeitpunkt des Inkrafttretens	60

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses IFRS ist die Regelung der Bilanzierung von *aktienbasierten Vergütungstransaktionen*. Insbesondere schreibt er einem Unternehmen vor, bei der Darstellung seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage die Auswirkungen aktienbasierter Vergütungstransaktionen, einschließlich der Kosten im Zusammenhang mit Transaktionen, bei denen Mitarbeitern *Aktienoptionen* gewährt werden, zu berücksichtigen.

ANWENDUNGSBEREICH

2. Dieser IFRS ist bei der Bilanzierung aller aktienbasierten Vergütungstransaktionen anzuwenden. Hierzu zählen:

   (a) *aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente*, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (einschließlich Aktien oder Aktienoptionen) hingibt,

   (b) *aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich*, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug beim Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen Schulden eingeht, deren Höhe vom Kurs (oder Wert) der Aktien oder anderer Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens abhängig ist,

   und

▼M6

(c) Transaktionen, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält oder erwirbt und das Unternehmen oder der Lieferant dieser Güter oder Dienstleistungen die Wahl hat, ob der Ausgleich in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll,

soweit in den Paragraphen 5 und 6 nichts anderes angegeben ist.

3. Im Sinne dieses IFRS stellt die Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens durch seine Anteilseigner an andere Parteien (einschließlich Mitarbeiter), die Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen geliefert haben, eine aktienbasierte Vergütungstransaktion dar, sofern die Übertragung nicht eindeutig für einen anderen Zweck als die Bezahlung der an das Unternehmen gelieferten Güter oder Dienstleistungen bestimmt ist. Dies gilt auch für die Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten des Mutterunternehmens oder anderer Unternehmen im selben Konzern des Unternehmens an Parteien, die Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen geliefert haben.

4. Im Sinne dieses IFRS stellt eine Transaktion mit einem Mitarbeiter (oder einer anderen Partei) in seiner bzw. ihrer Eigenschaft als Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens keine aktienbasierte Vergütungstransaktion dar. Gewährt ein Unternehmen beispielsweise allen Inhabern einer bestimmten Gattung seiner Eigenkapitalinstrumente das Recht, weitere Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens zu einem Preis zu erwerben, der unter dem beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente liegt, und wird einem Mitarbeiter nur deshalb ein solches Recht eingeräumt, weil er Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten der betreffenden Gattung ist, unterliegt die Gewährung oder Ausübung dieses Rechts nicht den Vorschriften dieses IFRS.

5. Wie in Paragraph 2 ausgeführt, findet dieser IFRS auf aktienbasierte Vergütungstransaktionen Anwendung, bei denen ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erwirbt oder erhält. Güter schließen Vorräte, Verbrauchsgüter, Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und andere nicht finanzielle Vermögenswerte ein. Dieser IFRS gilt jedoch nicht für Transaktionen, bei denen ein Unternehmen Güter als Teil des bei einem Unternehmenszusammenschluss gemäß IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* erworbenen Reinvermögens erhält. Daher fallen Eigenkapitalinstrumente, die bei einem Unternehmenszusammenschluss im Austausch für die Kontrolle über das erworbene Unternehmen ausgegeben werden, nicht in den Anwendungsbereich dieses IFRS. Dagegen sind Eigenkapitalinstrumente, die Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens in ihrer Eigenschaft als Mitarbeiter (beispielsweise als Gegenleistung für ihr Verbleiben im Unternehmen) gewährt werden, im Anwendungsbereich dieses IFRS eingeschlossen. Ähnliches gilt für die Aufhebung, Ersetzung oder sonstige Änderung *aktienbasierter Vergütungsvereinbarungen* infolge eines Unternehmenszusammenschlusses oder einer anderen Eigenkapitalrestrukturierung, die ebenfalls in Übereinstimmung mit diesem IFRS zu bilanzieren sind.

6. Dieser IFRS findet keine Anwendung auf aktienbasierte Vergütungstransaktionen, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen im Rahmen eines Vertrags erhält oder erwirbt, der in den Anwendungsbereich der Paragraphen 8-10 von IAS 32 *Finanzinstrumente*: *Angaben und Darstellung* (überarbeitet 2003) oder der Paragraphen 5-7 von IAS 39 *Finanzinstrumente*: *Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003) fällt.

ANSATZ

7. **Die bei einer aktienbasierten Vergütungstransaktion erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen sind zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem die Güter erworben oder die Dienstleistungen erhalten wurden. Das Unternehmen hat eine entsprechende Zunahme im Eigenkapital zu erfassen, wenn die Güter oder Dienstleistungen bei einer aktienbasierten Vergütungstransaktion mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente erhalten wurden, oder eine Schuld anzusetzen, wenn die Güter oder Dienstleistungen bei einer aktienbasierten Vergütungstransaktion mit Barausgleich erworben wurden.**

8. **Kommen die bei einer aktienbasierten Vergütungstransaktion erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen nicht für eine Erfassung als Vermögenswert in Betracht, sind sie als Aufwand anzusetzen.**

9. In der Regel entsteht ein Aufwand aus dem Verbrauch der Güter oder Dienstleistungen. Beispielsweise werden Dienstleistungen normalerweise sofort verbraucht, in welchem Fall zum Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Vertragspartei ein Aufwand erfasst wird. Güter können über einen

▼M6

Zeitraum verbraucht oder, wie bei Vorräten, zu einem späteren Zeitpunkt verkauft werden. In diesem Fall erfolgt die Erfassung zu dem Zeitpunkt, zu dem die Güter verbraucht oder verkauft wurden. Manchmal ist es jedoch erforderlich, bereits vor dem Verbrauch oder Verkauf der Güter oder Dienstleistungen einen Aufwand anzusetzen, da sie nicht für eine Erfassung als Vermögenswert in Betracht kommen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen in der Forschungsphase eines Projekts zur Entwicklung eines neuen Produkts Güter erwerben. Diese Güter sind zwar nicht verbraucht worden, erfüllen jedoch unter Umständen nicht die Kriterien für eine Erfassung als Vermögenswert nach dem einschlägigen IFRS.

AKTIENBASIERTE VERGÜTUNGSTRANSAKTIONEN MIT AUSGLEICH DURCH EIGENKAPITALINSTRUMENTE

Überblick

10. **Bei aktienbasierten Vergütungstransaktionen, die durch Eigenkapitalinstrumente beglichen werden, sind die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals direkt mit dem *beizulegenden Zeitwert* der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen anzusetzen, es sei denn, dass dieser nicht verlässlich geschätzt werden kann. Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich geschätzt werden, ist deren Wert und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals indirekt unter Bezugnahme auf** [1] **den beizulegenden Zeitwert der *gewährten Eigenkapitalinstrumente* zu ermitteln.**

11. Zur Erfüllung der Bestimmungen von Paragraph 10 bei Transaktionen mit *Mitarbeitern und anderen, die ähnliche Leistungen erbringen* [2] ist der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Leistungen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln, da es in der Regel nicht möglich ist, den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Leistungen verlässlich zu schätzen, wie in Paragraph 12 näher erläutert wird. Für die Bewertung der Eigenkapitalinstrumente ist der beizulegende Zeitwert am *Tag der Gewährung* heranzuziehen.

12. Aktien, Aktienoptionen oder andere Eigenkapitalinstrumente werden Mitarbeitern normalerweise als Teil ihre Vergütungspakets zusätzlich zu einem Bargehalt und anderen Sonderleistungen gewährt. Im Regelfall ist es nicht möglich, die für bestimmte Bestandteile des Vergütungspakets eines Mitarbeiters erhaltenen Leistungen direkt zu bewerten. Oftmals kann auch der beizulegende Zeitwert des gesamten Vergütungspakets nicht unabhängig bestimmt werden, ohne direkt den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln. Darüber hinaus werden Aktien oder Aktienoptionen manchmal im Rahmen einer Erfolgsbeteiligung und nicht als Teil der Grundvergütung gewährt, beispielsweise um die Mitarbeiter zum Verbleib im Unternehmen zu motivieren oder ihren Einsatz bei der Verbesserung des Unternehmensergebnisses zu honorieren. Mit der Gewährung von Aktien oder Aktienoptionen zusätzlich zu anderen Vergütungsformen bezahlt das Unternehmen ein zusätzliches Entgelt für den Erhalt zusätzlicher Leistungen. Der beizulegende Zeitwert dieser zusätzlichen Leistungen ist wahrscheinlich schwer zu schätzen. Aufgrund der Schwierigkeit, den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Leistungen direkt zu ermitteln, ist der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Arbeitsleistungen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bemessen.

13. Zur Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 10 auf Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern gilt die widerlegbare Vermutung, dass der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen verlässlich geschätzt werden kann. Der beizulegende Zeitwert ist an dem Tag zu ermitteln, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei ihre Leistung erbringt. Sollte das Unternehmen diese Vermutung in seltenen Fällen widerlegen, weil es den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich schätzen kann, sind die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente an dem

---

[1] In diesem IFRS wird die Formulierung „unter Bezugnahme auf“ und nicht „zum“ verwendet, weil die Bewertung der Transaktion letztlich durch Multiplikation des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Eigenkapitalinstrumente an dem in Paragraph 11 bzw. 13 angegebenen Tag (je nach Sachlage) mit der Anzahl der ausübbaren Eigenkapitalinstrumente, wie in Paragraph 19 erläutert, erfolgt.

[2] Im verbleibenden Teil dieses IFRS schließen alle Bezugnahmen auf Mitarbeiter auch andere Personen, die ähnliche Leistungen erbringen, ein.

▼M6

Tag, an dem die Güter erhalten oder Leistungen erbracht wurden, zu bewerten.

Transaktionen, bei denen Dienstleistungen erhalten werden

14. Sind die gewährten Eigenkapitalinstrumente sofort *ausübbar*, ist die Vertragspartei nicht an eine bestimmte Dienstzeit gebunden, bevor sie einen uneingeschränkten Anspruch an diesen Eigenkapitalinstrumenten erwirbt. Sofern kein gegenteiliger substanzieller Hinweis vorliegt, ist von der Annahme auszugehen, dass die von der Vertragspartei als Gegenleistung für die Eigenkapitalinstrumente zu erbringenden Leistungen bereits erhalten wurden. In diesem Fall sind die erhaltenen Leistungen am Tag der Gewährung in voller Höhe mit einer entsprechenden Erhöhung des Eigenkapitals zu erfassen.

15. Ist die Ausübung der gewährten Eigenkapitalinstrumente von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit abhängig, ist von der Annahme auszugehen, dass die von der Vertragspartei als Gegenleistung für die Eigenkapitalinstrumente zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe des *Erdienungszeitraums* erhalten werden. Diese Leistungen sind jeweils zum Zeitpunkt ihrer Erbringung während des Erdienungszeitraums mit einer einhergehenden Erhöhung des Eigenkapitals zu erfassen. Beispiele:

(a) Wenn einem Arbeitnehmer Aktienoptionen unter der Bedingung eines dreijährigen Verbleibs im Unternehmen gewährt werden, ist zu unterstellen, dass die vom Arbeitnehmer als Gegenleistung für die Aktienoptionen zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe dieses dreijährigen Erdienungszeitraums erhalten werden.

(b) Wenn einem Arbeitnehmer Aktienoptionen mit der Auflage gewährt werden, eine bestimmte Leistungsbedingung zu erfüllen und so lange im Unternehmen zu bleiben, bis diese Bedingung eingetreten ist, und die Länge des Erdienungszeitraums je nach dem Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsbedingung variiert, ist zu unterstellen, dass die vom Arbeitnehmer als Gegenleistung für die Aktienoptionen zu erbringenden Dienstleistungen künftig im Laufe des erwarteten Erdienungszeitraums erhalten werden. Die Dauer des erwarteten Erdienungszeitraums ist am Tag der Gewährung nach dem wahrscheinlichsten Eintreten der Leistungsbedingung zu schätzen. Handelt es sich bei der Leistungsbedingung um eine *Marktbedingung*, muss die geschätzte Dauer des erwarteten Erdienungszeitraums mit den bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Optionen verwendeten Annahmen übereinstimmen und darf später nicht mehr geändert werden. Ist die Leistungsbedingung keine Marktbedingung, hat das Unternehmen die geschätzte Dauer des Erdienungszeitraums bei Bedarf zu korrigieren, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die Länge des Erdienungszeitraums von den bisherigen Schätzungen abweicht.

Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden

Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Eigenkapitalinstrumente

16. Bei Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am *Bewertungsstichtag* anhand der Marktpreise (sofern verfügbar) unter Berücksichtigung der besonderen Konditionen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, (vorbehaltlich der Bestimmungen der Paragraphen 19-22) zu ermitteln.

17. Stehen keine Marktpreise zur Verfügung, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente mit einer Bewertungsmethode zu bestimmen, bei der geschätzt wird, welchen Preis die betreffenden Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag in einer Transaktion zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Parteien erzielt hätten. Die Bewertungsmethode muss den allgemein anerkannten Bewertungsverfahren zur Ermittlung der Preise von Finanzinstrumenten entsprechen und alle Faktoren und Annahmen berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung in Erwägung ziehen würden (vorbehaltlich der Bestimmungen der Paragraphen 19-22).

18. Anhang B enthält weitere Leitlinien für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes von Aktien und Aktienoptionen, wobei vor allem auf die üblichen Vertragsbedingungen bei der Gewährung von Aktien oder Aktienoptionen an Mitarbeiter eingegangen wird.

▼M6

Behandlung der Ausübungsbedingungen

19. Die Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten kann an die Erfüllung bestimmter *Ausübungsbedingungen* gekoppelt sein. Beispielswiese ist die Zusage von Aktien oder Aktienoptionen an einen Mitarbeiter in der Regel davon abhängig, dass er eine bestimmte Zeit im Unternehmen verbleibt. Manchmal sind auch Leistungsbedingungen zu erfüllen, wie z. B. die Erzielung eines bestimmten Gewinnwachstums oder eine bestimmte Steigerung des Aktienkurses des Unternehmens. Im Gegensatz zu den Marktbedingungen fließen die Ausübungsbedingungen nicht in die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der Aktien oder Aktienoptionen am Bewertungsstichtag ein. Statt dessen sind die Ausübungsbedingungen durch Anpassung der Anzahl der in die Bestimmung des Transaktionsbetrags einbezogenen Eigenkapitalinstrumente zu berücksichtigen, so dass der für die Güter oder Dienstleistungen, die als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhalten werden, angesetzte Betrag letztendlich auf der Anzahl der letztendlich ausübbaren Eigenkapitalinstrumente beruht. Dementsprechend wird auf kumulierter Basis kein Betrag für erhaltene Güter oder Dienstleistungen erfasst, wenn die gewährten Eigenkapitalinstrumente wegen der Nichterfüllung einer Ausübungsbedingung, beispielsweise beim Ausscheiden eines Mitarbeiters vor der festgelegten Dienstzeit oder Nichterreichen einer Leistungsvorgabe, vorbehaltlich der Bestimmungen von Paragraph 21 nicht ausgeübt werden können.

20. Zur Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 19 ist für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen ein Betrag anzusetzen, der auf der bestmöglichen Schätzung der Anzahl der erwarteten ausübbaren Eigenkapitalinstrumente basiert, wobei diese Schätzung bei Bedarf zu korrigieren ist, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die Anzahl der erwarteten ausübbaren Eigenkapitalinstrumente von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit ist die Schätzung vorbehaltlich der Bestimmungen von Paragraph 21 an die Anzahl der letztendlich ausübbaren Eigenkapitalinstrumente anzugleichen.

21. Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes gewährter Eigenkapitalinstrumente sind die Marktbedingungen zu berücksichtigen, wie beispielsweise ein Zielkurs, an den die Ausübung (oder Ausübbarkeit) geknüpft ist. Daher hat das Unternehmen bei der Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten, die Marktbedingungen unterliegen, die von einer Vertragspartei erhaltenen Güter oder Dienstleistungen unabhängig vom Eintreten dieser Marktbedingungen zu erfassen, sofern die Vertragspartei alle anderen Ausübungsbedingungen erfüllt (etwa die Leistungen eines Mitarbeiters, der die vertraglich festgelegte Zeit im Unternehmen verblieben ist).

Behandlung von Reload-Eigenschaften

22. Bei Optionen mit *Reload-Eigenschaften* ist die Reload-Eigenschaft bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der am Bewertungsstichtag gewährten Optionen nicht zu berücksichtigen. Stattdessen ist eine *Reload-Option* zu dem Zeitpunkt als neu gewährte Option zu verbuchen, zu dem sie später gewährt wird.

Nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit

23. Nachdem die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen gemäß den Paragraphen 10-22 mit einer entsprechenden Erhöhung des Eigenkapitals erfasst wurden, dürfen nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit keine weiteren Änderungen am Gesamtwert des Eigenkapitals mehr vorgenommen werden. Beispielsweise darf der verbuchte Betrag für von einem Mitarbeiter erbrachte Leistungen nicht zurückgebucht werden, wenn die ausübbaren Eigenkapitalinstrumente später verwirkt oder, im Falle von Aktienoptionen, die Optionen nicht ausgeübt werden. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht die Möglichkeit einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals, also eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen, aus.

Wenn der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente nicht verlässlich geschätzt werden kann

24. Die Vorschriften in den Paragraphen 16-23 finden Anwendung, wenn eine aktienbasierte Vergütungstransaktionen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bewerten ist. In seltenen Fällen kann ein Unternehmen nicht in der Lage sein, den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente gemäß den Bestimmungen der Paragraphen 16-22 am Bewertungsstichtag

▼M6

verlässlich zu schätzen. Ausschließlich in diesen seltenen Fällen hat das Unternehmen stattdessen:

(a) die Eigenkapitalinstrumente mit ihrem *inneren Wert* anzusetzen, und zwar erstmals zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Waren erhält oder die Vertragspartei die Dienstleistung erbringt, und anschließend an jedem Berichtsstichtag sowie am Tag der endgültigen Erfüllung, wobei etwaige Änderungen des inneren Wertes erfolgswirksam zu erfassen sind. Bei der Gewährung von Aktienoptionen gilt die aktienbasierte Vergütungsvereinbarung als endgültig erfüllt, wenn die Optionen ausgeübt werden, verwirkt werden (z. B. durch Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) oder verfallen (z. B. nach Ablauf der Ausübungsfrist).

(b) die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen auf Basis der Anzahl der letztendlich ausübbaren oder (falls zutreffend) ausgeübten Eigenkapitalinstrumente anzusetzen. Bei Anwendung dieser Vorschrift auf Aktienoptionen sind beispielsweise die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen gemäß den Paragraphen 14 und 15, mit Ausnahme der Bestimmungen in Paragraph 15(b) in Bezug auf das Vorliegen einer Marktbedingung, zu erfassen. Der Betrag, der für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen angesetzt wird, richtet sich nach der Anzahl der erwartungsgemäß ausübbaren Aktienoptionen. Diese Schätzung ist bei Bedarf zu korrigieren, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die erwartete Anzahl der Aktienoptionen von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit ist die Schätzung an die Anzahl der letztendlich ausübbaren Eigenkapitalinstrumente anzugleichen. Nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit ist der für erhaltene Güter oder Dienstleistungen erfasste Betrag zurückzubuchen, wenn die Aktienoptionen später verwirkt werden oder nach Ablauf der Ausübungsfrist verfallen.

25. Für Unternehmen, die nach Paragraph 24 bilanzieren, finden die Vorschriften in den Paragraphen 26-29 keine Anwendung, da etwaige Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, bei der in Paragraph 24 beschriebenen Methode des inneren Wertes bereits berücksichtigt werden. Für die Erfüllung gewährter Eigenkapitalinstrumente, die nach Paragraph 24 bewertet wurden, gilt jedoch:

(a) Tritt die Erfüllung während des Erdienungszeitraums ein, hat das Unternehmen die Erfüllung als vorgezogene Ausübungsmöglichkeit zu berücksichtigen und daher den Betrag, der ansonsten für die im restlichen Erdienungszeitraum erhaltenen Leistungen erfasst worden wäre, sofort zu verbuchen.

(b) Alle zum Zeitpunkt der Erfüllung geleisteten Zahlungen sind als Rückkauf von Eigenkapitalinstrumenten, also als Abzug vom Eigenkapital, zu bilanzieren. Davon ausgenommen sind Überschussbeträge, die den am Tag des Rückkaufs ermittelten inneren Wert der Eigenkapitalinstrumente übersteigen und als Aufwand zu erfassen sind.

Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, einschließlich Annullierungen und Erfüllungen

26. Es ist denkbar, dass ein Unternehmen die Vertragsbedingungen für die Gewährung der Eigenkapitalinstrumente ändert. Beispielsweise könnte es den Ausübungspreis für gewährte Mitarbeiteroptionen senken (also den Optionspreis neu festsetzen), wodurch sich der beizulegende Zeitwert dieser Optionen erhöht. Die Bestimmungen in den Paragraphen 27-29 für die Bilanzierung der Auswirkungen solcher Änderungen sind im Kontext aktienbasierter Vergütungstransaktionen mit Mitarbeitern formuliert. Sie gelten jedoch auch für aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente angesetzt werden. Im letzten Fall beziehen sich alle in den Paragraphen 27-29 enthaltenen Verweise auf den Tag der Gewährung statt dessen auf den Tag, an dem das Unternehmen die Waren erhält oder die Vertragspartei die Dienstleistung erbringt.

27. Die erhaltenen Leistungen sind mindestens mit dem am Tag der Gewährung ermittelten beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente anzusetzen, es sei denn, diese Eigenkapitalinstrumente sind nicht ausübbar, weil am Tag der Gewährung eine vereinbarte Ausübungsbedingung (außer einer Marktbedingung) nicht erfüllt war. Dies gilt unabhängig von etwaigen Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, oder einer Annullierung oder Erfüllung der

▼M6

gewährten Eigenkapitalinstrumente. Außerdem hat ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen zu erfassen, die den gesamten beizulegenden Zeitwert der aktienbasierten Vergütungsvereinbarung erhöhen oder mit einem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden sind. Leitlinien für die Anwendung dieser Vorschrift sind in Anhang B zu finden.

28. Bei einer Annullierung (ausgenommen einer Annullierung durch Verwirkung, weil die Ausübungsbedingungen nicht erfüllt wurden) oder Erfüllung gewährter Eigenkapitalinstrumente während des Erdienungszeitraums gilt Folgendes:

(a) Das Unternehmen hat die Annullierung oder Erfüllung als vorgezogene Ausübungsmöglichkeit zu behandeln und daher den Betrag, der ansonsten für die im restlichen Erdienungszeitraum erhaltenen Leistungen erfasst worden wäre, sofort zu verbuchen.

(b) Alle Zahlungen, die zum Zeitpunkt der Annullierung oder Erfüllung an den Mitarbeiter geleistet werden, sind als Rückkauf eines Eigenkapitalanteils, also als Abzug vom Eigenkapital, zu bilanzieren. Davon ausgenommen sind Überschussbeträge, die den am Tag des Rückkaufs ermittelten inneren Wert der gewährten Eigenkapitalinstrumente übersteigen und als Aufwand zu erfassen sind.

(c) Wenn einem Arbeitnehmer neue Eigenkapitalinstrumente gewährt werden und das Unternehmen am Tag der Gewährung dieser neuen Eigenkapitalinstrumente angibt, dass die neuen Eigenkapitalinstrumente als Ersatz für die annullierten Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, sind die als Ersatz gewährten Eigenkapitalinstrumente auf gleiche Weise wie eine Änderung der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente in Übereinstimmung mit Paragraph 27 und den Leitlinien in Anhang B zu bilanzieren. Der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert entspricht der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der als Ersatz bestimmten Eigenkapitalinstrumente und dem beizulegenden Nettozeitwert der annullierten Eigenkapitalinstrumente am Tag, an dem die Ersatzinstrumente gewährt wurden. Der beizulegende Nettozeitwert der annullierten Eigenkapitalinstrumente ergibt sich aus ihrem beizulegenden Zeitwert unmittelbar vor der Annullierung, abzüglich des Betrags einer etwaigen Zahlung, die zum Zeitpunkt der Annullierung der Eigenkapitalinstrumente an den Mitarbeiter geleistet wurde und die gemäß (b) oben als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren ist. Neue Eigenkapitalinstrumente, die nach Angabe des Unternehmens nicht als Ersatz für die annullierten Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, sind als neue gewährte Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren.

29. Beim Rückkauf von Eigenkapitalinstrumenten sind die an den Mitarbeiter geleisteten Zahlungen als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren. Davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten beizulegenden Zeitwert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist.

AKTIENBASIERTE VERGÜTUNGSTRANSAKTIONEN MIT BARAUSGLEICH

30. **Bei aktienbasierten Vergütungstransaktionen, die in bar abgegolten werden, sind die erworbenen Güter oder Dienstleistungen und die entstandene Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert der Schuld anzusetzen. Bis zur Begleichung der Schuld ist der beizulegende Zeitwert der Schuld zu jedem Berichtsstichtag und am Erfüllungstag neu zu bemessen und sind alle Änderungen des beizulegenden Zeitwertes erfolgswirksam zu erfassen.**

31. Ein Unternehmen könnte seinen Mitarbeitern als Teil ihres Vergütungspakets Wertsteigerungsrechte gewähren, mit denen sie einen Anspruch auf eine künftige Barvergütung (anstelle eines Eigenkapitalinstruments) erwerben, die an den Kursanstieg der Aktien dieses Unternehmens gegenüber einem bestimmten Basiskurs über einen bestimmten Zeitraum gekoppelt ist. Eine andere Möglichkeit der Gewährung eines Anspruchs auf den Erhalt einer künftigen Barvergütung besteht darin, den Mitarbeitern ein Bezugsrecht auf Aktien (einschließlich zum Zeitpunkt der Ausübung der Aktienoptionen auszugebender Aktien) einzuräumen, die entweder rückkaufpflichtig sind (beispielsweise bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) oder nach Wahl des Mitarbeiters eingelöst werden können.

32. Das Unternehmen hat zu dem Zeitpunkt, zu dem die Mitarbeiter ihre Leistung erbringen, die erhaltenen Leistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Abgeltung dieser Leistungen anzusetzen. Einige Wertsteigerungsrechte

▼M6

sind beispielsweise sofort ausübbar, so dass der Mitarbeiter nicht an die Ableistung einer bestimmten Dienstzeit gebunden ist, bevor er einen Anspruch auf die Barvergütung erwirbt. Sofern kein gegenteiliger substanzieller Hinweis vorliegt, ist zu unterstellen, dass die von den Mitarbeitern als Gegenleistung für die Wertsteigerungsrechte zu erbringenden Leistungen erhalten wurden. Dementsprechend hat das Unternehmen die erhaltenen Leistungen und die daraus entstehende Schuld sofort zu erfassen. Ist die Ausübung der Wertsteigerungsrechte von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit abhängig, sind die erhaltenen Leistungen und die daraus entstehende Schuld zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Leistungen von den Mitarbeitern während dieses Zeitraums erbracht wurden.

33. Die Schuld ist bei der erstmaligen Erfassung und zu jedem Berichtsstichtag bis zu ihrer Begleichung mit dem beizulegenden Zeitwert der Wertsteigerungsrechte anzusetzen. Hierzu ist ein Optionspreismodell anzuwenden, das die Vertragsbedingungen, zu denen die Wertsteigerungsrechte gewährt wurden, und den Umfang der bisher von den Mitarbeitern abgeleisteten Dienstzeit berücksichtigt.

AKTIENBASIERTE VERGÜTUNGSTRANSAKTIONEN MIT WAHLWEISEM BARAUSGLEICH ODER AUSGLEICH DURCH EIGENKAPITALINSTRUMENTE

34. **Bei aktienbasierten Vergütungstransaktionen, bei denen das Unternehmen oder die Gegenpartei vertraglich die Wahl haben, ob die Transaktion in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten abgegolten wird, ist diese Transaktion bzw. sind deren Bestandteile als aktienbasierte Vergütungstransaktion mit Barausgleich zu bilanzieren, sofern und soweit für das Unternehmen eine Verpflichtung zum Ausgleich in bar oder in anderen Vermögenswerten besteht, bzw. als aktienbasierte Vergütungstransaktion mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente, sofern und soweit keine solche Verpflichtung vorliegt.**

Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Erfüllungswahlrecht bei der Gegenpartei

35. Lässt ein Unternehmen der Gegenpartei die Wahl, ob eine aktienbasierte Vergütungstransaktion in bar ([1]) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten beglichen werden soll, liegt die Gewährung eines zusammengesetzten Finanzinstruments vor, das aus einer Schuldkomponente (dem Recht der Gegenpartei auf Barvergütung) und einer Eigenkapitalkomponente (dem Recht der Gegenpartei auf einen Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente anstelle von flüssigen Mitteln) besteht. Bei Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern, bei denen der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter und Dienstleistungen direkt ermittelt wird, ist die Eigenkapitalkomponente des zusammengesetzten Finanzinstruments als Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und dem beizulegenden Zeitwert der Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Empfangs der Güter oder Dienstleistungen anzusetzen.

36. Bei anderen Transaktionen, einschließlich Transaktionen mit Mitarbeitern, ist der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments zum Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung der Vertragsbedingungen zu bestimmen, zu denen die Rechte auf Barausgleich oder Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden.

37. Zur Anwendung von Paragraph 36 ist zunächst der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente und im Anschluss daran der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente zu ermitteln – wobei zu berücksichtigen ist, dass die Gegenpartei beim Erhalt des Eigenkapitalinstruments ihr Recht auf Barvergütung verwirkt. Der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments entspricht der Summe der beizulegenden Zeitwerte der beiden Komponenten. Aktienbasierte Vergütungstransaktionen, bei denen die Gegenpartei die Form des Ausgleichs frei wählen kann, sind jedoch häufig so strukturiert, dass beide Alternativen den gleichen beizulegenden Zeitwert haben. Die Gegenpartei könnte beispielsweise die Wahl zwischen dem Erhalt von Aktienoptionen oder in bar abgegoltenen Wertsteigerungsrechten haben. In solchen Fällen ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente gleich Null, d. h. der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments entspricht dem der Schuldkomponente. Umgekehrt ist der beizulegende Zeitwert der

([1]) In den Paragraphen 35-43 schließen alle Verweise auf flüssige Mittel auch andere Vermögenswerte des Unternehmens ein.

▼M6

Eigenkapitalkomponente in der Regel größer als Null, wenn sich die beizulegenden Zeitwerte der Vergütungsalternativen unterscheiden. In diesem Fall ist der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments größer als der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente.

38. Die erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen sind entsprechend ihrer Klassifizierung als Schuld- oder Eigenkapitalkomponente des zusammengesetzten Finanzinstrumente getrennt auszuweisen. Für die Schuldkomponente sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenpartei die Güter liefert oder Leistungen erbringt, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Begleichung dieser Güter oder Dienstleistungen gemäß den für aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich geltenden Vorschriften (Paragraph 30-33) zu erfassen. Für die Eigenkapitalkomponente (falls vorhanden) sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenpartei die Güter liefert oder Leistungen erbringt, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Begleichung dieser Güter oder Dienstleistungen gemäß den für aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente geltenden Vorschriften (Paragraph 10-29) zu erfassen.

39. Am Erfüllungstag ist die Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten. Erfolgt der Ausgleich nicht in bar, sondern durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, ist die Schuld als Gegenleistung für die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente direkt ins Eigenkapital umzubuchen.

40. Erfolgt der Ausgleich in bar anstatt durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, gilt die Schuld mit dieser Zahlung als vollständig beglichen. Alle vorher erfassten Eigenkapitalkomponenten bleiben im Eigenkapital. Durch ihre Entscheidung für eine Barabgeltung verwirkt die Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von Eigenkapitalinstrumenten. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht die Möglichkeit einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals, also eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen, aus.

Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Erfüllungswahlrecht beim Unternehmen

41. Bei aktienbasierten Vergütungstransaktionen, die dem Unternehmen das vertragliche Wahlrecht einräumen, ob der Ausgleich in bar oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich besteht, und die aktienbasierte Vergütungstransaktion entsprechend abzubilden. Eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich liegt dann vor, wenn die Möglichkeit eines Ausgleichs durch Eigenkapitalinstrumente keinen wirtschaftlichen Gehalt hat (z. B. weil dem Unternehmen die Ausgabe von Aktien gesetzlich verboten ist) oder der Barausgleich eine vergangene betriebliche Praxis oder erklärte Richtlinie des Unternehmens war oder das Unternehmen im Allgemeinen einen Barausgleich vornimmt, wenn die Gegenpartei diese Form des Ausgleichs wünscht.

42. Hat das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich, ist die Transaktion gemäß den Vorschriften für aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich (Paragraph 30-33) zu erfassen.

43. Liegt eine solche Verpflichtung nicht vor, ist die Transaktion gemäß den Vorschriften für aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente (Paragraph 10-29) zu bilanzieren. Bei der Erfüllung kommen folgende Regelungen zur Anwendung:

(a) Entscheidet sich das Unternehmen für einen Barausgleich, ist die Barvergütung mit Ausnahme der unter (c) unten beschriebenen Fälle als Rückkauf von Eigenkapitalanteilen, also als Abzug vom Eigenkapital, zu behandeln.

(b) Entscheidet sich das Unternehmen für einen Ausgleich durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, ist mit Ausnahme der unter (c) unten beschriebenen Fälle keine weitere Buchung erforderlich (außer ggf. eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen).

(c) Wählt das Unternehmen die Form des Ausgleichs mit dem am Erfüllungstag höheren beizulegenden Zeitwert, ist ein zusätzlicher Aufwand für den Überschussbetrag anzusetzen, d. h. für die Differenz zwischen der Höhe der Barvergütung und dem beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente, die sonst ausgegeben worden wären, bzw., je nach Sachlage, der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente und dem Barbetrag, der sonst gezahlt worden wäre.

▼M6

ANGABEN

44. **Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die Art und Ausmaß der in der Berichtsperiode bestehenden aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen für den Abschlussadressaten nachvollziehbar machen.**

45. Um dem Grundsatz in Paragraph 44 Rechnung zu tragen, sind mindestens folgende Angaben erforderlich:

(a) eine Beschreibung der einzelnen Arten von aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen, die während der Berichtsperiode in Kraft waren, einschließlich der allgemeinen Vertragsbedingungen jeder Vereinbarung, wie Ausübungsbedingungen, maximale Anzahl gewährter Optionen und Form des Ausgleichs (ob in bar oder durch Eigenkapitalinstrumente). Ein Unternehmen mit substanziell ähnlichen Arten von aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen kann diese Angaben zusammenfassen, soweit zur Erfüllung des Grundsatzes in Paragraph 44 keine gesonderte Darstellung der einzelnen Vereinbarungen notwendig ist.

(b) Anzahl und gewichteter Durchschnitt der Ausübungspreise der Aktienoptionen für jede der folgenden Gruppen von Optionen:

(i) zu Beginn der Berichtsperiode ausstehende Optionen;

(ii) in der Berichtsperiode gewährte Optionen;

(iii) in der Berichtsperiode verwirkte Optionen;

(iv) in der Berichtsperiode ausgeübte Optionen;

(v) in der Berichtsperiode verfallene Optionen;

(vi) am Ende der Berichtsperiode ausstehende Optionen

und

(vii) am Ende der Berichtsperiode ausübbare Optionen.

(c) bei in der Berichtsperiode ausgeübten Optionen der gewichtete Durchschnittsaktienkurs am Tag der Ausübung. Wurden die Optionen während der Berichtsperiode regelmäßig ausgeübt, kann statt dessen der gewichtete Durchschnittsaktienkurs der Berichtsperiode herangezogen werden.

(d) für die am Ende der Berichtsperiode ausstehenden Optionen die Bandbreite an Ausübungspreisen und der gewichtete Durchschnitt der restlichen Vertragslaufzeit. Ist die Bandbreite der Ausübungspreise sehr groß, sind die ausstehenden Optionen in Bereiche zu unterteilen, die zur Beurteilung der Anzahl und des Zeitpunktes der möglichen Ausgabe zusätzlicher Aktien und des bei Ausübung dieser Optionen realisierbaren Barbetrags geeignet sind.

46. **Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten deutlich machen, wie der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen oder der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente in der Berichtsperiode bestimmt wurde.**

47. Wurde der beizulegende Zeitwert der im Austausch für Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens erhaltenen Güter oder Dienstleistungen indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bemessen, hat das Unternehmen zur Erfüllung des Grundsatzes in Paragraph 46 mindestens folgende Angaben zu machen:

(a) für in der Berichtsperiode gewährte Aktienoptionen der gewichtete Durchschnitt der beizulegenden Zeitwerte dieser Optionen am Bewertungsstichtag sowie Angaben darüber, wie dieser beizulegende Zeitwert ermittelt wurde, einschließlich:

(i) das verwendete Optionspreismodell und die in dieses Modell einfließenden Daten, einschließlich gewichteter Durchschnittsaktienkurs, Ausübungspreis, erwartete Volatilität, Laufzeit der Option, erwartete Dividenden, risikoloser Zinssatz und andere in das Modell einfließende Parameter, einschließlich verwendete Methode und die zugrunde gelegten Annahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung;

(ii) wie die erwartete Volatilität bestimmt wurde. Hierzu gehören auch erläuternde Angaben, inwieweit die erwartete Volatilität auf der historischen Volatilität beruht;

und

▼M6

(iii) ob und auf welche Weise andere Ausstattungsmerkmale der Optionsgewährung, wie z. B. eine Marktbedingung, in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwert einbezogen wurden.

(b) für andere in der Berichtsperiode gewährte Eigenkapitalinstrumente (keine Aktienoptionen) die Anzahl und der gewichtete Durchschnitt der beizulegenden Zeitwerte dieser Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag sowie Angaben darüber, wie dieser beizulegende Zeitwert ermittelt wurde, einschließlich:

(i) wenn der beizulegende Zeitwert nicht anhand eines beobachtbaren Marktpreises ermittelt wurde, auf welche Weise er bestimmt wurde;

(ii) ob und auf welche Weise erwartete Dividenden bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes berücksichtigt wurden;

und

(iii) ob und auf welche Weise andere Ausstattungsmerkmale der gewährten Eigenkapitalinstrumente in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eingeflossen sind.

(c) für aktienbasierte Vergütungstransaktionen, die in der Berichtsperiode geändert wurden:

(i) eine Erklärung, warum diese Änderungen vorgenommen wurden;

(ii) der zusätzliche beizulegende Zeitwert, der (infolge dieser Änderungen) gewährt wurde;

und

(iii) ggf. Angaben darüber, wie der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert unter Beachtung der Vorschriften von (a) und (b) oben bestimmt wurde.

48. Wurden die in der Berichtsperiode erhaltenen Güter oder Dienstleistungen direkt zum beizulegenden Zeitwert angesetzt, ist anzugeben, wie der beizulegende Zeitwert bestimmt wurde, d. h. ob er anhand eines Marktpreises für die betreffenden Güter oder Dienstleistungen ermittelt wurde.

49. Hat das Unternehmen die Vermutung in Paragraph 13 widerlegt, hat es diese Tatsache zusammen mit einer Begründung anzugeben, warum es zu einer Widerlegung dieser Vermutung kam.

50. **Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten die Auswirkungen aktienbasierter Vergütungstransaktionen auf das Periodenergebnis und die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens verständlich machen.**

51. Um dem Grundsatz in Paragraph 50 Rechnung zu tragen, sind mindestens folgende Angaben erforderlich:

(a) der in der Berichtsperiode erfasste Gesamtaufwand für aktienbasierte Vergütungstransaktionen, bei denen die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht für eine Erfassung als Vermögenswert in Betracht kamen und daher sofort aufwandswirksam verbucht wurden. Dabei ist der Anteil am Gesamtaufwand, der auf aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente entfällt, gesondert auszuweisen;

(b) für Schulden aus aktienbasierten Vergütungstransaktionen:

(i) der Gesamtbuchwert am Ende der Berichtsperiode

und

(ii) der gesamte innere Wert der Schulden am Ende der Berichtsperiode, bei denen das Recht der Gegenpartei auf Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten zum Ende der Berichtsperiode ausübbar war (z. B. ausübbare Wertsteigerungsrechte).

52. Sind die Angabepflichten dieses IFRS zur Erfüllung der Grundsätze in den Paragraphen 44, 46 und 50 nicht ausreichend, hat das Unternehmen zusätzliche Angaben zu machen, die zu einer Erfüllung dieser Grundsätze führen.

▼M6

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

53. Bei aktienbasierten Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente ist dieser IFRS auf Aktien, Aktienoptionen und andere Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS noch nicht ausübbar waren.

54. Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, diesen IFRS auf andere gewährte Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, sofern das Unternehmen den am Bewertungsstichtag bestimmten beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente veröffentlicht hat.

55. Bei allen gewährten Eigenkapitalinstrumenten, auf die dieser IFRS angewendet wird, ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen und ggf. des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen für die früheste dargestellte Berichtsperiode vorzunehmen.

56. Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf dieser IFRS keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 zugeteilten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen dennoch den Angabepflichten gemäß Paragraph 44 und 45.

57. Ändert ein Unternehmen nach Inkrafttreten des IFRS die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS nicht angewendet worden ist, sind dennoch für die Bilanzierung derartiger Änderungen die Paragraphen 26-29 maßgeblich.

58. Der IFRS ist rückwirkend auf Schulden aus aktienbasierten Vergütungstransaktionen anzuwenden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS bestanden. Für diese Schulden ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen vorzunehmen. Hierzu gehört auch eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen in der frühesten dargestellten Berichtsperiode, für die die Vergleichsinformationen angepasst worden sind. Eine Pflicht zur Anpassung der Vergleichsinformationen besteht allerdings nicht für Informationen, die sich auf eine Berichtsperiode oder einen Tag vor dem 7. November 2002 beziehen.

59. Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, den IFRS rückwirkend auf andere Schulden aus aktienbasierten Vergütungstransaktionen anzuwenden, wie beispielsweise auf Schulden, die in einer Berichtsperiode beglichen wurden, für die Vergleichsinformationen aufgeführt sind.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

▼M6

ANHANG A

Begriffsbestimmungen

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

Aktienbasierte Vergütungstransaktion mit Barausgleich	eine **aktienbasierte Vergütungstransaktion**, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug die Verpflichtung eingeht, dem Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen flüssige Mittel oder andere Vermögenswerte zu übertragen, deren Höhe vom Kurs (oder Wert) der Aktien oder anderer **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens abhängig ist.
Mitarbeiter und andere, die ähnliche Leistungen erbringen	Personen, die persönliche Leistungen für das Unternehmen erbringen und die (a) rechtlich oder steuerlich als Mitarbeiter gelten, (b) für das Unternehmen auf dessen Anweisung tätig sind wie Personen, die rechtlich oder steuerlich als Mitarbeiter gelten, oder (c) ähnliche Leistungen wie Mitarbeiter erbringen. Der Begriff umfasst beispielsweise das gesamte Management, d. h. alle Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens zuständig und verantwortlich sind, einschließlich Non-Executive Directors.
Eigenkapitalinstrument	Ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet ([1]).
Gewährtes Eigenkapitalinstrument	Das vom Unternehmen im Rahmen einer **aktienbasierten Vergütungstransaktion** übertragene (bedingte oder uneingeschränkte) Recht an einem **Eigenkapitalinstrument** des Unternehmens.
Aktienbasierte Vergütungstransaktion mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente	eine **aktienbasierte Vergütungstransaktion**, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (einschließlich Aktien oder Aktienoptionen) hingibt.
Beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht, eine Schuld beglichen oder ein **gewährtes Eigenkapitalinstrument** getauscht werden könnte.
Tag der Gewährung	Tag, an dem das Unternehmen und eine andere Partei (einschließlich ein Mitarbeiter) eine **aktienbasierte Vergütungsvereinbarung** treffen, worunter der Zeitpunkt zu verstehen ist, zu dem das Unternehmen und die Gegenpartei ein gemeinsames Verständnis über die Vertragsbedingungen der Vereinbarung erlangt haben. Am Tag der Gewährung verleiht das Unternehmen der Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, anderen Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens, das ggf. an die Erfüllung bestimmter Ausübungsbedingungen geknüpft ist. Unterliegt diese Vereinbarung einem Genehmigungsverfahren (z. B. durch die Anteilseigner), entspricht der Tag der Gewährung dem Tag, an dem die Genehmigung erteilt wurde.

([1]) Im *Rahmenkonzept* ist eine Schuld definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist (z. B. einem Abfluss von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten).

▼M6

Innerer Wert	Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Aktien, zu deren Zeichnung oder Erhalt die Gegenpartei (bedingt oder uneingeschränkt) berechtigt ist, und (gegebenenfalls) dem von der Gegenpartei für diese Aktien zu entrichtenden Betrag. Beispielsweise hat eine **Aktienoption** mit einem Ausübungspreis von WE 15 ([1]) bei einer Aktie mit einem **beizulegenden Zeitwert** von WE 20 einen inneren Wert von WE 5.
Marktbedingung	Eine Bedingung für den Ausübungspreis, den Übergang des Rechtsanspruchs an oder die Ausübungsmöglichkeit von **Eigenkapitalinstrumenten**, die mit dem Marktpreis der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens in Zusammenhang stehen, wie beispielsweise die Erzielung eines bestimmten Aktienkurses oder eines bestimmten **inneren Wertes** einer Aktienoption oder die Erreichung einer bestimmten Erfolgsziels, das auf dem Marktkurs der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens gegenüber einem Index von Marktpreisen der **Eigenkapitalinstrumente** anderer Unternehmen basiert.
Bewertungsstichtag	Tag, an dem der **beizulegende Zeitwert** der gewährten **Eigenkapitalinstrumente** für die Zwecke dieses Standards bestimmt wird. Bei Transaktionen mit **Mitarbeiten und anderen, die ähnliche Leistungen erbringen**, ist der Bewertungsstichtag der **Tag der Gewährung**. Bei Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern (und Personen, die ähnliche Leistungen erbringen) ist der Bewertungsstichtag der Tag, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Gegenpartei die Leistungen erbringt.
Reload-Eigenschaft	Ausstattungsmerkmal, das eine automatische Gewährung zusätzlicher **Aktienoptionen** vorsieht, wenn der Optionsinhaber bei der Ausübung vorher gewährter Optionen den Ausübungspreis mit den Aktien des Unternehmens und nicht in bar begleicht.
Reload-Option	Eine neue **Aktienoption**, die gewährt wird, wenn der Ausübungspreis einer früheren **Aktienoption** mit einer Aktie beglichen wird.
Aktienbasierte Vergütungsvereinbarung	Eine Vereinbarung zwischen dem Unternehmen und einer anderen Partei (einschließlich einem Mitarbeiter), eine **aktienbasierte Vergütungstransaktion** durchzuführen, welche die andere Partei – ggf. unter dem Vorbehalt der Erfüllung bestimmter **Ausübungsbedingungen** – zum Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten des Unternehmens, deren Höhe vom Kurs der Aktien oder anderer **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens abhängig ist, oder zum Erhalt von **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens berechtigt.
Aktienbasierte Vergütungstransaktion	Eine Transaktion, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (einschließlich Aktien oder **Aktienoptionen**) hingibt oder Güter oder Dienstleistungen erwirbt und dafür gegenüber dem Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen eine Schuld eingeht, deren Höhe vom Kurs der Aktien oder anderer **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens abhängig ist.
Aktienoption	Ein Vertrag, der den Inhaber berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Aktien des Unternehmens während eines bestimmten Zeitraums zu einem festen oder bestimmbaren Preis zu kaufen.
Ausübbar werden	Einen festen Rechtsanspruch erwerben. Im Rahmen einer **aktienbasierten Vergütungsvereinbarung**

([1]) In diesem Anhang werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

▼M6

	wird das Recht einer Gegenpartei auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens bei Erfüllung bestimmter **Ausübungsbedingungen** ausübbar.
Ausübungsbedingungen	Die Bedingungen, die die Gegenpartei erfüllen muss, um im Rahmen einer **aktienbasierten Vergütungsvereinbarung** einen Rechtsanspruch auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, anderen Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens zu erwerben. Die Ausübungsbedingungen umfassen Dienstbedingungen, bei denen die andere Partei eine bestimmte Dienstzeit ableisten muss, und Leistungsbedingungen, die die Erfüllung bestimmter Erfolgsziele erfordern (wie z. B. eine bestimmte Steigerung des Unternehmensgewinns innerhalb eines bestimmten Zeitraums).
Erdienungszeitraum	Zeitraum, in dem alle festgelegten **Ausübungsbedingungen** einer **aktienbasierten Vergütungsvereinbarung** erfüllt werden müssen.

▼M6

ANHANG B

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist Bestandteil des IFRS.

Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Eigenkapitalinstrumente

B1 Die Paragraphen B2-B41 dieses Anhangs behandeln die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes von gewährten Aktien und Aktienoptionen, wobei vor allem auf die üblichen Vertragsbedingungen bei der Gewährung von Aktien oder Aktienoptionen an Mitarbeiter eingegangen wird. Sie sind daher nicht erschöpfend. Da sich die nachstehenden Erläuterungen in erster Linie auf an Mitarbeiter gewährte Aktien und Aktienoptionen beziehen, wird außerdem unterstellt, dass der beizulegende Zeitwert der Aktien oder Aktienoptionen am Tag der Gewährung bestimmt wird. Viele der nachfolgend angeschnittenen Punkte (wie etwa die Bestimmung der erwarteten Volatilität) gelten jedoch auch im Kontext einer Schätzung des beizulegenden Zeitwertes von Aktien oder Aktienoptionen, die anderen Parteien als Mitarbeitern zum Zeitpunkt des Empfangs der Güter durch das Unternehmen oder der Leistungserbringung durch die Gegenpartei gewährt werden.

Aktien

B2 Bei der Gewährung von Aktien an Mitarbeiter ist der beizulegende Zeitwert der Aktien anhand des Marktpreises der Aktien des Unternehmens (bzw. eines geschätzten Marktpreises, wenn die Aktien des Unternehmens nicht öffentlich gehandelt werden) unter Berücksichtigung der Vertragsbedingungen, zu denen die Aktien gewährt wurden (ausgenommen Ausübungsbedingungen, die gemäß Paragraph 19-21 nicht in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes einfließen), zu ermitteln.

B3 Hat der Mitarbeiter beispielsweise während des Erdienungszeitraums keinen Anspruch auf den Bezug von Dividenden, ist dieser Faktor bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Aktien zu berücksichtigen. Gleiches gilt, wenn die Aktien nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit Übertragungsbeschränkungen unterliegen, allerdings nur insoweit die Beschränkungen nach der Ausübbarkeit einen Einfluss auf den Preis haben, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer für diese Aktie zahlen würde. Werden die Aktien zum Beispiel aktiv in einem hinreichend entwickelten, liquiden Markt gehandelt, haben Übertragungsbeschränkungen nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit nur eine geringe oder überhaupt keine Auswirkung auf den Preis, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer für diese Aktien zahlen würde. Übertragungsbeschränkungen oder andere Beschränkungen während des Erdienungszeitraums sind bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Aktien am Tag der Gewährung nicht zu berücksichtigen, weil diese Beschränkungen im Vorhandensein von Ausübungsbedingungen begründet sind, die gemäß Paragraph 19-21 bilanziert werden.

Aktienoptionen

B4 Bei der Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter stehen in vielen Fällen keine Marktpreise zur Verfügung, weil die gewährten Optionen Vertragsbedingungen unterliegen, die nicht für gehandelte Optionen gelten. Gibt es keine gehandelten Optionen mit ähnlichen Vertragsbedingungen, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Optionen mithilfe eines Optionspreismodells zu schätzen.

B5 Das Unternehmen hat Faktoren zu berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Auswahl des anzuwendenden Optionspreismodells in Betracht ziehen würden. Viele Mitarbeiteroptionen haben beispielsweise eine lange Laufzeit, sind normalerweise vom Tag, an dem alle Ausübungsbedingungen erfüllt sind, bis zum Ende der Optionslaufzeit ausübbar und werden oft frühzeitig ausgeübt. Alle diese Faktoren müssen bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der Optionen am Tag der Gewährung berücksichtigt werden. Bei vielen Unternehmen schließt dies die Verwendung der Black-Scholes-Merton-Formel aus, die nicht die Möglichkeit einer Ausübung vor Ende der Optionslaufzeit zulässt und die Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung nicht adäquat wiedergibt. Außerdem ist darin nicht vorgesehen, dass sich die erwartete Volatilität und andere in das Modell einfließende Parameter während der Laufzeit einer Option ändern können. Unter Umständen treffen die vorstehend genannten Faktoren jedoch nicht auf Aktienoptionen

▼M6

zu, die eine relativ kurze Vertragslaufzeit haben oder innerhalb einer kurzen Frist nach Erfüllung der Ausübungsbedingungen ausgeübt werden müssen. In solchen Fällen kann die Black-Scholes-Merton-Formel ein Ergebnis liefern, das sich im Wesentlichen mit dem eines flexibleren Optionspreismodells deckt.

B6 Alle Optionspreismodelle berücksichtigen mindestens die folgenden Faktoren:

(a) den Ausübungspreis der Option;

(b) die Laufzeit der Option;

(c) den aktuellen Kurs der zugrunde liegenden Aktien;

(d) die erwartete Volatilität des Aktienkurses;

(e) die erwarteten Dividenden auf die Aktien (falls zutreffend);

und

(f) den risikolosen Zins für die Laufzeit der Option.

B7 Darüber hinaus sind andere Faktoren zu berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung in Betracht ziehen würden (ausgenommen Ausübungsbedingungen und Reload-Eigenschaften, die gemäß Paragraph 19-22 nicht in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes einfließen).

B8 Beispielsweise können an Mitarbeiter gewährte Aktienoptionen normalerweise in bestimmten Zeiträumen nicht ausgeübt werden (z. B. während des Erdienungszeitraums oder in von den Aufsichtsbehörden festgelegten Fristen). Dieser Faktor ist zu berücksichtigen, wenn das verwendete Optionspreismodell ansonsten von der Annahme ausginge, dass die Option während ihrer Laufzeit jederzeit ausübbar wäre. Verwendet ein Unternehmen dagegen ein Optionspreismodell, das Optionen bewertet, die erst am Ende der Optionslaufzeit ausgeübt werden können, ist für den Umstand, dass während des Erdienungszeitraums (oder in anderen Zeiträumen während der Optionslaufzeit) keine Ausübung möglich ist, keine Anpassung vorzunehmen, weil das Modell bereits davon ausgeht, dass die Optionen in diesen Zeiträumen nicht ausgeübt werden können.

B9 Ein ähnlicher, bei Mitarbeiteraktienoptionen häufig anzutreffender Faktor ist die Möglichkeit einer frühzeitigen Optionsausübung, beispielsweise weil die Option nicht frei übertragbar ist oder der Mitarbeiter bei seinem Ausscheiden alle ausübbaren Optionen ausüben muss. Die Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung sind gemäß den Ausführungen in Paragraph B16-B21 zu berücksichtigen.

B10 Faktoren, die ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer bei der Festlegung des Preises einer Aktienoption (oder eines anderen Eigenkapitalinstruments) nicht berücksichtigen würde, sind bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes gewährter Aktienoptionen (oder anderer Eigenkapitalinstrumente) nicht zu berücksichtigen. Beispielsweise sind bei der Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter Faktoren, die aus Sicht des einzelnen Mitarbeiters den Wert der Option beeinflussen, für die Schätzung des Preises, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer festlegen würde, unerheblich.

In Optionspreismodelle einfließende Daten

B11 Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität und Dividenden der zugrunde liegenden Aktien lautet das Ziel, einen Näherungswert für die Erwartungen zu ermitteln, die sich in einem aktuellen Marktkurs oder verhandelten Tauschkurs für die Option widerspiegeln würden. Gleiches gilt für die Schätzung der Auswirkungen einer frühzeitigen Ausübung von Mitarbeiteraktienoptionen, bei denen das Ziel lautet, einen Näherungswert für die Erwartungen zu ermitteln, die eine außenstehende Partei mit Zugang zu detaillierten Informationen über das Ausübungsverhalten der Mitarbeiter anhand der am Tag der Gewährung verfügbaren Informationen hätte.

B12 Häufig dürfte es eine Bandbreite vernünftiger Einschätzungen in Bezug auf künftige Volatilität, Dividenden und Ausübungsverhalten geben. In diesem Fall ist durch Gewichtung der einzelnen Beträge innerhalb der Bandbreite nach der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens ein Erwartungswert zu berechnen.

B13 Zukunftserwartungen beruhen im Allgemeinen auf vergangenen Erfahrungen und werden angepasst, wenn sich die Zukunft bei vernünftiger Betrachtungsweise voraussichtlich anders als die Vergangenheit entwickeln wird. In einigen Fällen können bestimmbare Faktoren darauf hindeuten, dass unbereinigte historische Erfahrungswerte

▼M6

ein relativ schlechter Anhaltspunkt für künftige Entwicklungen sind. Wenn zum Beispiel ein Unternehmen mit zwei völlig unterschiedlichen Geschäftsbereichen denjenigen Bereich verkauft, der mit deutlich geringeren Risiken behaftet war, ist die vergangene Volatilität für eine vernünftige Einschätzung der Zukunft unter Umständen nicht aussagekräftig.

B14 In anderen Fällen stehen keine historischen Daten zur Verfügung. So wird ein erst kürzlich an der Börse eingeführtes Unternehmen nur wenige oder überhaupt keine Daten über die Volatilität seines Aktienkurses haben. Nicht notierte und neu notierte Unternehmen werden weiter unten behandelt.

B15 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein Unternehmen seine Schätzungen in Bezug auf Volatilität, Ausübungsverhalten und Dividenden nicht einfach auf historische Daten gründen darf, ohne zu berücksichtigen, inwieweit die vergangenen Erfahrungen bei vernünftiger Betrachtungsweise für künftige Prognosen verwendbar sind.

Erwartete frühzeitige Ausübung

B16 Mitarbeiter üben Aktienoptionen aus einer Vielzahl von Gründen oft frühzeitig aus. Beispielsweise sind Mitarbeiteraktienoptionen in der Regel nicht übertragbar. Dies veranlasst die Mitarbeiter häufig zu einer frühzeitigen Ausübung ihrer Aktienoptionen, weil dies für sie die einzige Möglichkeit ist, ihre Position zu realisieren. Außerdem sind ausscheidende Mitarbeiter oftmals verpflichtet, ihre ausübbaren Optionen innerhalb eines kurzen Zeitraums auszuüben, da sie sonst verfallen. Dieser Faktor führt ebenfalls zu einer frühzeitigen Ausübung von Mitarbeiteraktienoptionen. Als weitere Faktoren für eine frühzeitige Ausübung sind Risikoscheu und mangelnde Vermögensdiversifizierung zu nennen.

B17 Die Methode zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung ist von der Art des angewendeten Optionspreismodells abhängig. Beispielsweise könnte hierzu ein Schätzwert der voraussichtlichen Optionslaufzeit verwendet werden (die bei einer Mitarbeiteraktienoption dem Zeitraum vom Tag der Gewährung bis zum Tag der voraussichtlichen Optionsausübung entspricht), der als Parameter in ein Optionspreismodell (z. B. die Black-Scholes-Merton-Formel) einfließt. Alternativ dazu könnte eine erwartete frühzeitige Ausübung in einem Binomial- oder ähnlichen Optionspreismodell abgebildet werden, das als Eingabewert die Vertragslaufzeit verwendet.

B18 Bei der Ermittlung des Schätzwertes für eine frühzeitige Ausübung sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

(a) die Länge des Erdienungszeitraums, da die Aktienoption im Regelfall erst nach Ablauf des Erdienungszeitraums ausgeübt werden kann. Die Bestimmung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung auf die Bewertung basiert daher auf der Annahme, dass die Optionen ausübbar werden. Die Auswirkungen der Ausübungsbedingungen werden in den Paragraphen 19-21 behandelt.

(b) der durchschnittliche Zeitraum, den ähnliche Optionen in der Vergangenheit ausstehend waren.

(c) der Kurs der zugrunde liegenden Aktien. Vergangene Erfahrungen können darauf hindeuten, dass Mitarbeiter ihre Optionen meist dann ausüben, wenn der Aktienkurs ein bestimmtes Niveau über dem Ausübungspreis erreicht hat.

(d) der Rang des Mitarbeiters innerhalb der Organisation. Beispielsweise könnten Mitarbeiter in höheren Positionen erfahrungsgemäß dazu tendieren, ihre Optionen später auszuüben als Mitarbeiter in niedrigeren Positionen (in Paragraph B21 wird darauf näher eingegangen).

(e) voraussichtliche Volatilität der zugrunde liegenden Aktien. Im Durchschnitt könnten Mitarbeiter dazu tendieren, Aktienoptionen auf Aktien mit großer Schwankungsbreite früher auszuüben als auf Aktien mit geringer Volatilität.

B19 Wie in Paragraph B17 ausgeführt, könnte zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer frühzeitigen Ausübung ein Schätzwert der erwarteten Optionslaufzeit verwendet werden, der als Parameter in ein Optionspreismodell einfließt. Bei der Schätzung der erwarteten Laufzeit von Aktienoptionen, die einer Gruppe von Mitarbeitern gewährt wurden, könnte diese Schätzung auf einem annähernd gewichteten Durchschnitt der erwarteten Laufzeit für die gesamte Mitarbeitergruppe oder auf einem annähernd gewichteten Durchschnitt der Laufzeiten für Untergruppen von Mitarbeitern innerhalb dieser Gruppe basieren, die anhand detaillierterer

▼M6

Daten über das Ausübungsverhalten der Mitarbeiter ermittelt werden (weitere Ausführungen siehe unten).

B20 Die Aufteilung gewährter Optionen in Mitarbeitergruppen mit einem relativ homogenen Ausübungsverhalten dürfte von großer Bedeutung sein. Der Wert einer Option stellt keine lineare Funktion der Optionslaufzeit dar; er nimmt mit fortschreitender Dauer der Laufzeit immer weniger zu. Ein Beispiel hierfür ist eine Option mit zweijähriger Laufzeit, die – wenn alle anderen Annahmen identisch sind – zwar mehr, jedoch nicht doppelt so viel wert ist wie eine Option mit einjähriger Laufzeit. Dies bedeutet, dass der gesamte beizulegende Zeitwert der gewährten Aktienoptionen bei einer Berechnung des geschätzten Optionswertes anhand einer einzigen gewichteten Durchschnittslaufzeit, die ganz unterschiedliche Einzellaufzeiten umfasst, zu hoch angesetzt würde. Eine solche Überbewertung kann durch die Aufteilung der gewährten Optionen in mehrere Gruppen, deren gewichtete Durchschnittslaufzeit eine relativ geringen Bandbreite an Laufzeiten umfasst, reduziert werden.

B21 Ähnliche Überlegungen sind bei der Verwendung eines Binomial- oder ähnlichen Modells anzustellen. Beispielsweise könnten die vergangenen Erfahrungen eines Unternehmens, das Mitarbeiteroptionen in allen Hierarchieebenen gewährt, darauf hindeuten, dass Führungskräfte in hohen Positionen ihre Optionen länger behalten als Mitarbeiter im mittleren Management und dass Mitarbeiter in unteren Positionen ihre Optionen meist früher als jede andere Gruppe ausüben. Außerdem könnten Mitarbeiter, denen empfohlen oder vorgeschrieben wird, eine Mindestanzahl an Eigenkapitalinstrumenten, einschließlich Optionen, ihres Arbeitgebers zu halten, ihre Optionen im Durchschnitt später ausüben als Mitarbeiter, die keiner derartigen Bestimmung unterliegen. In diesen Fällen führt die Aufteilung der Optionen in Empfängergruppen mit einem relativ homogenen Ausübungsverhalten zu einer richtigeren Schätzung des gesamten beizulegenden Zeitwertes der gewährten Aktienoptionen.

Erwartete Volatilität

B22 Die erwartete Volatilität ist eine Kennzahl für das Schwankungsmaß von Kursen innerhalb eines bestimmten Zeitraums. In Optionspreismodellen wird als Volatilitätskennzahl die annualisierte Standardabweichung der stetigen Rendite der Aktie über einen bestimmten Zeitraum verwendet. Die Volatilität wird normalerweise auf ein Jahr bezogen angegeben, was einen Vergleich unabhängig von der in der Berechnung verwendeten Zeitspanne (z. B. tägliche, wöchentliche oder monatliche Kursbeobachtungen) ermöglicht.

B23 Die (positive oder negative) Rendite einer Aktie in einem bestimmten Zeitraum gibt an, in welchem Umfang der Anteilsinhaber von Dividenden und einer Steigerung (oder einem Rückgang) des Aktienkurses profitiert hat.

B24 Die erwartete annualisierte Volatilität einer Aktie entspricht der Bandbreite, in welche die stetige jährliche Rendite zirka zwei Drittel der Zeit voraussichtlich fallen wird. Wenn beispielsweise eine Aktie mit einer voraussichtlichen stetigen Rendite von 12 % eine Volatilität von 30 % aufweist, bedeutet dies, dass die Wahrscheinlichkeit, dass die Rendite der Aktie in einem Jahr zwischen - 18 % (12 % - 30 %) und 42 % (12 % + 30 %) liegt, rund zwei Drittel beträgt. Beträgt der Aktienkurs am Jahresbeginn WE 100 und werden keine Dividenden ausgeschüttet, liegt der Aktienkurs ungefähr zwei Drittel der Zeit am Jahresende voraussichtlich zwischen WE 83,53 (WE 100 × $e^{-0,18}$) und WE 152,20 (WE 100 × $e^{0,42}$).

B25 Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

(a) die implizite Volatilität, die sich gegebenenfalls aus gehandelten Aktienoptionen auf die Aktien oder andere gehandelte Instrumente des Unternehmens mit Optionseigenschaften (wie etwa wandelbare Schuldinstrumente), ergibt.

(b) die historische Volatilität des Aktienkurses im jüngsten Zeitraum, der im Allgemeinen der erwarteten Optionslaufzeit (unter Berücksichtigung der restlichen Vertragslaufzeit der Option und der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung) entspricht.

(c) der Zeitraum, seit dem die Aktien des Unternehmens öffentlich gehandelt werden. Ein neu notiertes Unternehmen hat im Vergleich zu ähnlichen Unternehmen, die bereits länger notiert sind, oftmals eine höhere historische Volatilität. Weitere Anwendungsleitlinien werden weiter unten gegeben.

▼M6

(d) die Tendenz der Volatilität, wieder zu ihrem Mittelwert, also ihrem langjährigen Durchschnitt, zurückzukehren, und andere Faktoren, die darauf hinweisen, dass sich die erwartete künftige Volatilität von der vergangenen Volatilität unterscheiden könnte. War der Aktienkurs eines Unternehmens in einem bestimmbaren Zeitraum aufgrund eines gescheiterten Übernahmeangebots oder einer umfangreichen Restrukturierung extremen Schwankungen unterworfen, könnte dieser Zeitraum bei der Berechnung der historischen jährlichen Durchschnittsvolatilität außer acht gelassen werden.

(e) angemessene, regelmäßige Intervalle bei den Kursbeobachtungen. Die Preisbeobachtungen müssen von Periode zu Periode stetig durchgeführt werden. Beispielsweise könnte ein Unternehmen die Wochenschlusskurse und Wochenhöchststände verwenden; nicht zulässig ist es dagegen, in einigen Wochen den Schlusskurs und in anderen Wochen den Höchstkurs zu verwenden. Außerdem müssen die Kursbeobachtungen in der gleichen Währung wie der Ausübungspreis angegeben werden.

Neu notierte Unternehmen

B26 Wie in Paragraph B25 ausgeführt, hat ein Unternehmen die historische Volatilität des Aktienkurses im jüngsten Zeitraum zu berücksichtigen, der im Allgemeinen der erwarteten Optionslaufzeit entspricht. Besitzt ein neu notiertes Unternehmen nicht genügend Informationen über die historische Volatilität, sollte es die historische Volatilität dennoch bezogen auf den längsten Zeitraum berechnen, für den Handelsdaten verfügbar sind. Denkbar wäre auch, die historische Volatilität ähnlicher Unternehmen nach einer vergleichbaren Zeit der Börsennotierung heranzuziehen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen, das erst seit einem Jahr an der Börse notiert ist und Optionen mit einer voraussichtlichen Laufzeit von fünf Jahren gewährt, das Muster und Ausmaß der historischen Volatilität von Unternehmen der gleichen Branche in den ersten sechs Jahren, in denen die Aktien dieser Unternehmen öffentlich gehandelt wurden, in Betracht ziehen.

Nicht notierte Unternehmen

B27 Ein nicht notiertes Unternehmen kann bei der Schätzung der erwarteten Volatilität nicht auf historischen Daten zurückgreifen. Statt dessen gibt es andere Faktoren zu berücksichtigen, auf die nachfolgend näher eingegangen wird.

B28 In einigen Fällen könnte ein nicht notiertes Unternehmen, das regelmäßig Optionen oder Aktien an Mitarbeiter (oder andere Parteien) ausgibt, einen internen Markt für seine Aktien eingerichtet haben. Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität könnte dann die Volatilität dieser Aktienkurse berücksichtigt werden.

B29 Alternativ könnte die erwartete Volatilität anhand der historischen oder impliziten Volatilität vergleichbarer notierter Unternehmen, für die Informationen über Aktienkurse oder Optionspreise zur Verfügung stehen, geschätzt werden. Dies wäre angemessen, wenn das Unternehmen den Wert seiner Aktien auf Grundlage der Aktienkurse vergleichbarer notierter Unternehmen bestimmt hat.

B30 Hat das Unternehmen zur Schätzung des Wertes seiner Aktien nicht die Aktienkurse vergleichbarer notierter Unternehmen herangezogen, sondern statt dessen eine andere Bewertungsmethode verwendet, könnte daraus in Übereinstimmung mit dieser Bewertungsmethode eine Schätzung der erwarteten Volatilität abgeleitet werden. Beispielsweise könnte die Bewertung der Aktien auf Basis des Reinvermögens oder Periodenüberschusses erfolgen. In diesem Fall könnte die erwartete Volatilität der Reinvermögenswerte oder Periodenüberschüsse in Betracht gezogen werden.

Erwartete Dividenden

B31 Ob erwartete Dividenden bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes gewährter Aktien oder Optionen zu berücksichtigen sind, hängt davon ab, ob die Gegenpartei Anspruch auf Dividenden oder ausschüttungsgleiche Beträge hat.

B32 Wenn Mitarbeitern beispielsweise Optionen gewährt wurden und sie zwischen dem Tag der Gewährung und dem Tag der Ausübung Anspruch auf Dividenden auf die zugrunde liegenden Aktien oder ausschüttungsgleiche Beträge haben (die bar ausgezahlt oder mit dem Ausübungspreis verrechnet werden), sind die gewährten Optionen so zu bewerten, als würden auf die zugrunde liegenden Aktien keine Dividenden ausgeschüttet, d. h. die Höhe der erwarteten Dividenden muss Null sein.

▼M6

B33 Auf gleiche Weise ist bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes gewährter Mitarbeiteroptionen am Tag der Gewährung keine Anpassung für erwartete Dividenden notwendig, wenn die Mitarbeiter während des Erdienungszeitraums einen Anspruch auf Dividendenzahlungen haben.

B34 Haben die Mitarbeiter dagegen während des Erdienungszeitraums (bzw. im Falle einer Option vor der Ausübung) keinen Anspruch auf Dividenden oder ausschüttungsgleiche Beträge, sind bei der Bewertung der Anrechte auf den Bezug von Aktien oder Optionen am Tag der Gewährung die erwarteten Dividenden zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass bei der Verwendung eines Optionspreismodells die erwarteten Dividenden in die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes einer gewährten Option einzubeziehen sind. Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes einer gewährten Aktie ist dieser um den Barwert der während des Erdienungszeitraums voraussichtlich zahlbaren Dividenden zu verringern.

B35 Optionspreismodelle verlangen im Allgemeinen die Angabe der erwarteten Dividendenrendite. Die Modelle lassen sich jedoch so modifizieren, dass statt einer Rendite ein erwarteter Dividendenbetrag verwendet wird. Ein Unternehmen kann die erwartete Rendite oder den erwarteten Dividendenbetrag verwenden. Im letzteren Fall sind die Dividendenerhöhungen der Vergangenheit zu berücksichtigen. Hat ein Unternehmen seine Dividenden beispielsweise bisher im Allgemeinen um rund 3 % pro Jahr erhöht, darf bei der Schätzung des Optionswertes kein fester Dividendenbetrag über die gesamte Laufzeit der Option angenommen werden, sofern es keine substanziellen Hinweise zur Stützung dieser Annahme gibt.

B36 Im Allgemeinen sollte die Annahme über erwartete Dividenden auf öffentlich zugänglichen Informationen beruhen. Ein Unternehmen, das keine Dividenden ausschüttet und keine künftigen Ausschüttungen beabsichtigt, hat von einer erwarteten Dividendenrendite von Null auszugehen. Ein junges aufstrebendes Unternehmen, das in der Vergangenheit keine Dividenden gezahlt hat, könnte jedoch mit dem Beginn von Dividendenausschüttungen während der erwarteten Laufzeit der Mitarbeiteraktienoptionen rechnen. Diese Unternehmen könnten einen Durchschnitt aus ihrer bisherigen Dividendenrendite (Null) und dem Mittelwert der Dividendenrendite einer sinnvollen Vergleichsgruppe verwenden.

Risikoloser Zins

B37 Normalerweise ist der risikolose Zins die derzeit verfügbare implizite Rendite auf Nullkupon-Staatsanleihen des Landes, in dessen Währung der Ausübungspreis ausgedrückt wird, mit einer Restlaufzeit, die der erwarteten Laufzeit der zu bewertenden Option (auf Grundlage der vertraglichen Restlaufzeit der Option und unter Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung) entspricht. Falls solche Staatsanleihen nicht vorhanden sind oder Umstände darauf hindeuten, dass die implizite Rendite auf Nullkupon-Staatsanleihen nicht den risikolosen Zins wiedergibt (zum Beispiel in Hochinflationsländern), muss unter Umständen ein geeigneter Ersatz verwendet werden. Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes einer Option mit einer Laufzeit, die der erwarteten Laufzeit der zu bewertenden Option entspricht, ist ebenfalls ein geeigneter Ersatz zu verwenden, wenn die Marktteilnehmer den risikolosen Zins üblicherweise anhand dieses Ersatzes und nicht anhand der impliziten Rendite von Nullkupon-Staatsanleihen bestimmen.

Auswirkungen auf die Kapitalverhältnisse

B38 Normalerweise werden gehandelte Aktienoptionen von Dritten und nicht vom Unternehmen verkauft. Bei Ausübung dieser Aktienoptionen liefert der Verkäufer die Aktien an den Optionsinhaber, die dann von bestehenden Anteilseignern gekauft werden. Die Ausübung gehandelter Aktienoptionen hat daher keinen verwässernden Effekt.

B39 Werden die Aktienoptionen dagegen vom Unternehmen verkauft, werden bei der Ausübung dieser Optionen neue Aktien ausgegeben (entweder tatsächlich oder ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach, falls vorher zurückgekaufte und gehaltene eigene Anteile verwendet werden). Da die Aktien zum Ausübungspreis und nicht zum aktuellen Marktpreis am Tag der Ausübung ausgegeben werden, könnte diese tatsächliche oder potenzielle Verwässerung einen Rückgang des Aktienkurses bewirken, so dass der Optionsinhaber bei der Ausübung keinen so großen Gewinn wie bei der Ausübung einer ansonsten gleichartigen gehandelten Option ohne Verwässerung des Aktienkurses erzielt.

B40 Ob dies eine wesentliche Auswirkung auf den Wert der gewährten Aktienoptionen hat, ist von verschiedenen Faktoren abhängig, wie etwa der Anzahl der bei Ausübung der Optionen neu ausgegebenen Aktien im

▼M6

Verhältnis zur Anzahl der bereits im Umlauf befindlichen Aktien. Außerdem könnte der Markt, wenn er die Gewährung von Optionen bereits erwartet, die potenzielle Verwässerung bereits in den Aktienkurs am Tag der Gewährung eingepreist haben.

B41 Das Unternehmen hat jedoch zu prüfen, ob der mögliche verwässernde Effekt einer künftigen Ausübung der gewährten Aktienoptionen unter Umständen einen Einfluss auf den geschätzten beizulegenden Zeitwert zum Tag der Gewährung hat. Die Optionspreismodelle können zur Berücksichtigung dieses potenziellen verwässernden Effekts entsprechend angepasst werden.

Änderungen an aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

B42 Paragraph 27 schreibt vor, dass ungeachtet etwaiger Änderungen an den Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, oder einer Annullierung oder Erfüllung der gewährten Eigenkapitalinstrumente als Mindestanforderung die erhaltenen Leistungen, die zum beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung bewertet wurden, zu erfassen sind, es sei denn, diese Eigenkapitalinstrumente sind aufgrund der Nichterfüllung einer am Tag der Gewährung vereinbarten Ausübungsbedingung (außer einer Marktbedingung) nicht ausübbar. Außerdem hat ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen zu erfassen, die den gesamten beizulegenden Zeitwert der aktienbasierten Vergütungsvereinbarung erhöhen oder mit einem anderen Nutzen für den Arbeitnehmer verbunden sind.

B43 Zur Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 27 gilt:

(a) Wenn durch eine Änderung der unmittelbar vor und nach dieser Änderung ermittelte beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zunimmt (z. B. durch Verringerung des Ausübungspreises), ist der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert in die Berechnung des Betrags einzubeziehen, der für die als Entgelt für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen erfasst wird. Der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert ergibt sich aus der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des geänderten Eigenkapitalinstruments und dem des ursprünglichen Eigenkapitalinstruments, die beide am Tag der Änderung geschätzt werden. Erfolgt die Änderung während des Erdienungszeitraums, ist zusätzlich zu dem Betrag, der auf dem beizulegenden Zeitwert der ursprünglichen Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung basiert und der über den restlichen ursprünglichen Erdienungszeitraum zu erfassen ist, der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert in den Betrag einzubeziehen, der für ab dem Tag der Änderung bis zum Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit der geänderten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird. Erfolgt die Änderung nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit, ist der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert sofort zu erfassen bzw. über den Erdienungszeitraum, wenn der Mitarbeiter eine zusätzliche Dienstzeit ableisten muss, bevor er einen uneingeschränkten Anspruch auf die geänderten Eigenkapitalinstrumente erwirbt.

(b) Auf gleiche Weise ist bei einer Änderung, bei der die Anzahl der gewährten Eigenkapitalinstrumente erhöht wird, der zum Zeitpunkt der Änderung beizulegende Zeitwert der zusätzlich gewährten Eigenkapitalinstrumente bei der Ermittlung des Betrags gemäß den Bestimmungen unter (a) oben zu berücksichtigen, der für Leistungen erfasst wird, die als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhalten werden. Erfolgt die Änderung beispielsweise während des Erdienungszeitraums, ist zusätzlich zu dem Betrag, der auf dem beizulegenden Zeitwert der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung basiert und der über den restlichen ursprünglichen Erdienungszeitraum zu erfassen ist, der beizulegende Zeitwert der zusätzlich gewährten Eigenkapitalinstrumente in den Betrag einzubeziehen, der für ab dem Tag der Änderung bis zum Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit der geänderten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird.

(c) Werden die Ausübungsbedingungen zugunsten des Mitarbeiters geändert, beispielsweise durch Verkürzung des Erdienungszeitraums oder durch Änderung oder Streichung einer Leistungsbedingung (außer einer Marktbedingung, deren Änderungen gemäß (a) oben zu bilanzieren sind), sind bei Anwendung der Bestimmungen der Paragraphen 19-21 die geänderten Ausübungsbedingungen zu berücksichtigen.

▼**M6**

B44 Werden die Vertragsbedingungen der gewährten Eigenkapitalinstrumente auf eine Weise geändert, die eine Minderung des gesamten beizulegenden Zeitwertes der aktienbasierten Vergütungsvereinbarung zur Folge hat oder mit keinem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden ist, sind die als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen trotzdem weiterhin so zu bilanzieren, als hätte diese Änderung nicht stattgefunden (außer es handelt sich um eine Annullierung einiger oder aller gewährten Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 28 zu behandeln ist). Beispiele:

(a) Wenn infolge einer Änderung der unmittelbar vor und nach der Änderung ermittelte beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente abnimmt, hat das Unternehmen diese Minderung nicht zu berücksichtigen, sondern weiterhin den Betrag anzusetzen, der für die als Gegenleistung für die Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen, bemessen nach dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung, erfasst wurde.

(b) Führt die Änderung dazu, dass einem Mitarbeiter eine geringere Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gewährt wird, ist diese Herabsetzung gemäß den Bestimmungen von Paragraph 28 als Annullierung des betreffenden Anteils der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren.

(c) Werden die Ausübungsbedingungen zuungunsten des Mitarbeiters geändert, beispielsweise durch Verlängerung des Erdienungszeitraums oder durch Änderung oder Aufnahme einer zusätzlichen Leistungsbedingung (außer einer Marktbedingung, deren Änderungen gemäß (a) oben zu bilanzieren sind), sind bei Anwendung der Bestimmungen der Paragraphen 19-21 die geänderten Ausübungsbedingungen zu berücksichtigen.

▼M6

ANHANG C

Änderungen anderer IFRS

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird dieser IFRS auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

C1 IAS 12 *Ertragssteuern* wird wie folgt geändert:

In Paragraph 57 wird der Verweis auf die Paragraphen 58 bis 68 in 58 bis 68C geändert.

Es werden die Paragraphen 68A-68C und eine Unterüberschrift eingefügt:

„**Tatsächliche und latente Steuern aus aktienbasierten Vergütungstransaktionen**

68A. In einigen Steuerrechtskreisen kann ein Unternehmen im Zusammenhang mit Vergütungen, die in Aktien, Aktienoptionen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens abgegolten werden, einen Steuerabzug (d. h. einen Betrag, der bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses abzugsfähig ist) in Anspruch nehmen. Die Höhe dieses Steuerabzugs kann sich vom kumulativen Vergütungsaufwand unterscheiden und in einer späteren Berichtsperiode anfallen. Beispielsweise kann ein Unternehmen in einigen Rechtskreisen den Verbrauch der als Gegenleistung für gewährte Aktienoptionen erhaltenen Arbeitsleistungen gemäß IFRS 2 *Aktienbasierte Vergütung* aufwandswirksam erfassen, jedoch erst bei Ausübung der Aktienoptionen einen Steuerabzug geltend machen, dessen Höhe nach dem Aktienkurs des Unternehmens am Tag der Ausübung bemessen wird.

68B. Wie bei den in den Paragraphen 9 und 26(b) erörterten Forschungskosten ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Steuerwert der bisher erhaltenen Arbeitsleistungen (der von den Steuerbehörden als ein in zukünftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt wird) und dem Buchwert von Null eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ist der Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt ist, am Ende der Berichtsperiode nicht bekannt, ist er anhand der zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen zu schätzen. Wenn beispielsweise die Höhe des Betrags, der von den Steuerbehörden als in zukünftigen Perioden abzugsfähig anerkannt wird, vom Aktienkurs des Unternehmens zu einem zukünftigen Zeitpunkt abhängig ist, muss zur Ermittlung der abzugsfähigen temporären Differenz der Aktienkurs des Unternehmens am Ende der Berichtsperiode herangezogen werden.

68C. Wie in Paragraph 68A angemerkt, kann sich die Höhe des Steuerabzugs (oder des geschätzten zukünftigen Steuerabzugs, der gemäß Paragraph 68B ermittelt wird) vom zugehörigen kumulativen Vergütungsaufwand unterscheiden. Paragraph 58 des Standards verlangt, dass tatsächliche und latente Steuern als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in das Periodenergebnis einzubeziehen sind, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer (a) aus einem Geschäftsvorfall oder Ereignis herrührt, der bzw. das in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar im Eigenkapital erfasst wird, oder (b) die Steuer aus einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbes herrührt. Übersteigt die Höhe des Steuerabzugs (oder des geschätzten zukünftigen Steuerabzugs) die Höhe des zugehörigen kumulativen Vergütungsaufwands, ist dies ein Hinweis darauf, dass sich der Steuerabzug nicht nur auf den Vergütungsaufwand, sondern auch auf einen Eigenkapitalposten bezieht. In diesem Fall ist der Überschussbetrag der zugehörigen tatsächlichen oder latenten Steuer unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen.“

C2 In Paragraph 6 von IAS 16 *Sachanlagen*, Paragraph 7 von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* und Paragraph 5 von IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*, überarbeitet 2003, wird die Definition des Begriffs *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* wie folgt geändert:

„***Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS, wie beispielsweise IFRS 2*** **Aktienbasierte Vergütung*, beigelegt wird.***“

▼M6

C3 IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird wie folgt geändert.

Einführung

Paragraph 2 wird wie folgt geändert:

„2. In diesem Standard werden vier Kategorien von Leistungen an Arbeitnehmer unterschieden:

…

(c) …;

und

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses."

Paragraph 11 wird gestrichen.

Standard

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

„1. ***Dieser Standard ist von Arbeitgebern bei der Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, ausgenommen Leistungen, auf die IRFS 2*** **Aktienbasierte Vergütung** ***Anwendung findet.***"

Paragraph 3 wird wie folgt geändert:

„3. Der Standard bezieht sich auf folgende Leistungen an Arbeitnehmer: …"

Paragraph 4 wird wie folgt geändert:

„4. Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten:

…

(c) …;

und

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Da jede der unter (a) bis (d) aufgeführten Kategorien andere Merkmale aufweist, …"

In Paragraph 7:

— Die Definitionen von *Kapitalbeteiligungsleistungen* und *Kapitalbeteiligungsplänen* werden gestrichen.

— In den Definitionen der Begriffe *kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer*, *Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses* und *andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer* werden die Verweise auf Kapitalbeteiligungsleistungen gestrichen.

In Paragraph 22 wird der letzte Satz gestrichen.

Die Paragraphen 144-152 werden gestrichen.

C4 In IAS 32 *Finanzinstrumente*: *Angaben und Darstellung* wird der folgende neue Paragraph 4(f) eingefügt:

„***(f) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit aktienbasierten Vergütungstransaktionen, auf die IFRS 2*** **Aktienbasierte Vergütung** ***Anwendung findet, ausgenommen***

(i) in den Anwendungsbereich der Paragraphen 8-10 dieses Standards fallende Verträge, auf die dieser Standard anzuwenden ist,

(ii) die Paragraphen 33 und 34 dieses Standards, die auf eigene Anteile anzuwenden sind, die im Rahmen von Mitarbeiteraktienoptionsplänen, Mitarbeiteraktienkaufplänen und allen anderen aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen erworben, verkauft, ausgegeben oder entwertet werden."

C5 IAS 33 *Ergebnis je Aktie* wird wie folgt geändert.

Paragraph 47A wird wie folgt eingefügt:

„47A. Bei Aktienoptionen und anderen aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen, auf die IFRS 2 *Aktienbasierte Vergütung* Anwendung findet, muss der in Paragraph 46 erwähnte Ausgabepreis und der in Paragraph 47 erwähnte Ausübungspreis den beizulegenden Zeitwert von Gütern oder Dienstleistungen enthalten, die dem Unternehmen künftig im Rahmen der Aktienoption oder einer anderen aktienbasierten Vergütungsvereinbarung zu liefern bzw. zu erbringen sind."

▼**M6**

C6 In IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* wird Paragraph 26 gestrichen.

C7 In IAS 39 *Finanzinstrumente*: *Ansatz und Bewertung* wird der folgende neue Paragraph 2(j) eingefügt:

„***(j) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit aktienbasierten Vergütungstransaktionen, auf die IFRS 2*** **Aktienbasierte Vergütung** ***Anwendung findet. Davon ausgenommen sind in den Anwendungsbereich der Paragraphen 5-7 dieses Standards fallende Verträge, auf die dieser Standard anzuwenden ist.***“

C8 IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird wie folgt geändert.

In Paragraph 12 wird der Verweis auf die Paragraphen 13-25A in 13-25C geändert.

Paragraph 13(f) und (g) wird geändert und folgender neuer Unterparagraph (h) eingefügt:

„(f) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und Joint Ventures (Paragraphen 24 und 25);

(g) Klassifizierung vorher erfasster Finanzinstrumente (Paragraph 25A);

und

(h) aktienbasierte Vergütungstransaktionen (Paragraphen 25B und 25C).“

Es werden die folgenden neuen Paragraphen 25B und 25C eingefügt:

„25B Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 *Aktienbasierte Vergütung* auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden. Außerdem wird einem Erstanwender, obwohl er nicht dazu verpflichtet ist, empfohlen, IRFS 2 auf nach dem 7. November 2002 gewährte Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die vor (a) dem Tag der Umstellung auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 – je nachdem was später eintritt – ausübbar wurden. Eine freiwillige Anwendung des IFRS 2 auf solche Eigenkapitalinstrumente ist jedoch nur dann zulässig, wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente, der zum Bewertungsstichtag laut Definition in IFRS 2 ermittelt wurde, veröffentlicht hat. Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 zugeteilten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen trotzdem den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45 des IFRS 2. Ändert ein Erstanwender die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 nicht angewendet worden ist, ist das Unternehmen nicht zur Anwendung der Paragraphen 26-29 des IFRS 2 verpflichtet, wenn diese Änderung vor (a) dem Tag der Umstellung auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 – je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt – erfolgte.

25C Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IRFS 2 auf Schulden aus aktienbasierten Vergütungstransaktionen anzuwenden, die vor dem Tag der Umstellung auf IFRS beglichen wurden. Außerdem wird einem Erstanwender, obwohl er nicht dazu verpflichtet ist, empfohlen, IRFS 2 auf Schulden anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2005 beglichen wurden. Bei Schulden, auf die IFRS 2 angewendet wird, ist ein Erstanwender nicht zu einer Anpassung der Vergleichsinformationen verpflichtet, soweit sich diese Informationen auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.“

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-7

Einführung des Euro

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse.

Fragestellung

1. Ab 1. Januar 1999, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Wirtschafts- und Währungsunion (WWU), wird der Euro eine Währung eigenen Rechts werden, und die Wechselkurse zwischen dem Euro und den teilnehmenden nationalen Währungen werden unwiderruflich festgelegt, d. h. das Risiko nachfolgender Währungsdifferenzen hinsichtlich dieser Währungen ist ab diesem Tag beseitigt.

2. Die Fragestellung ist die Anwendung des IAS 21 auf die Umstellung von nationalen Währungen teilnehmender Mitgliedsstaaten der Europäischen Union auf den Euro („die Umstellung“).

Beschluss

3. Die Vorschriften des IAS 21 bezüglich der Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen und Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe sind streng auf die Umstellung anzuwenden. Der gleiche Grundgedanke gilt für die Festlegung von Wechselkursen, wenn Länder in späteren Phasen der WWU beitreten.

4. Das heißt im besonderen, dass:

   (a) monetäre Vermögenswerte und Schulden in Fremdwährung aus Transaktionen weiterhin zum Stichtagskurs in die Berichtswährung umzurechnen sind. Etwaige sich ergebende Umrechnungsdifferenzen sind sofort als Ertrag oder als Aufwand zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen weiterhin seine bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Umrechnungsgewinne und -verluste aus Devisentermingeschäften anzuwenden hat, die eingesetzt werden, um das Währungsrisiko bei zukünftigen Transaktionen oder Verpflichtungen zu reduzieren (antizipative Sicherungsgeschäfte);

   (b) kumulierte Umrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Umrechnung von Abschlüssen wirtschaftlich selbständiger ausländischer Teileinheiten weiterhin als Eigenkapital zu klassifizieren sind und nur bei der Veräußerung der Nettoinvestitionen in eine wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheit als Ertrag oder als Aufwand zu erfassen sind; und

   (c) Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schulden, die auf Fremdwährungen der Teilnehmerstaaten lauten, nicht dem Buchwert des dazugehörenden Vermögenswertes zuzurechnen sind.

Datum des Beschlusses: Oktober 1997.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 1. Juni 1998 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

▼M1

IFRS 1 — ERSTMALIGE ANWENDUNG DER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Der International Financial Reporting Standard 1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS 1) umfasst die Paragraphen 1-47 sowie die Anhänge A-C. Alle Paragraphen sind gleichrangig. Fett gedruckte Paragraphen enthalten zentrale Grundsätze. In Anhang A definierte Begriffe sind bei erster Nennung im Standard kursiv dargestellt. Definitionen sonstiger Begriffe sind im Glossar der International Financial Reporting Standards enthalten. IFRS 1 sollte im Kontext seiner Zielsetzung und der Grundlage für Schlussfolgerungen, dem Vorwort der International Financial Reporting Standards und dem Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen gelesen werden. Diese bilden eine Basis zur Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, falls keine expliziten Anwendungsleitlinien vorhanden sind.

EINFÜHRUNG

Gründe zur Veröffentlichung dieses IFRS

IN1 IFRS 1 ersetzt SIC-8 Erstmalige Anwendung der IAS als primäre Grundlage der Rechnungslegung. Der Board entwickelte diesen IFRS, um sich den folgenden Problembereichen zu widmen:

a) Einige Aspekte der in SIC-8 enthaltenen Vorschrift einer vollständigen retrospektiven Anwendung verursachten Kosten, welche die daraus entstandenen wahrscheinlichen Vorteile der Abschlussadressaten überstiegen. Obwohl SIC-8 keine retrospektive Anwendung verlangte, falls diese nicht durchführbar war, erläuterte die Interpretation darüber hinaus nicht, ob die mangelnde Durchführbarkeit oder die fehlende wirtschaftliche Vertretbarkeit durch die erstmaligen Anwender streng oder großzügig ausgelegt werden sollte und wie in solchen Fällen zu verfahren ist.

b) SIC-8 konnte einen erstmaligen Anwender zur Anwendung zweier unterschiedlicher Versionen eines Standards zwingen, falls eine neue Version während der in seinem ersten Abschluss nach IAS enthaltenen Perioden eingeführt wurde und eine retrospektive Anwendung untersagte.

c) SIC-8 sagte nicht eindeutig aus, ob ein erstmaliger Anwender aktuelle Kenntnisse bei retrospektiven Erfassungs-und Bewertungsentscheidungen nutzen sollte.

d) Es gab Zweifel über die Beziehung zwischen SIC-8 und spezifischen Übergangsvorschriften in einzelnen Standards.

Grundzüge dieses IFRS

IN2 IFRS 1 kommt zur Anwendung, wenn ein Unternehmen die IFRS zum ersten Mal mit einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS anwendet.

IN3 Im Allgemeinen verlangt IFRS 1, dass ein Unternehmen jeden IFRS zu befolgen hat, der zum Abschlussstichtag seines ersten IFRS-Abschlusses in Kraft ist. Insbesondere verlangt IFRS 1, dass ein Unternehmen folgende Schritte im Rahmen der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz durchführt, die als Ausgangspunkt der Rechnungslegung nach IFRS dient:

a) Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden, deren Ansatz nach IFRS vorgeschrieben ist,

b) kein Ansatz von Posten als Vermögenswerte oder Schulden, deren Ansatz nach IFRS nicht gestattet ist,

c) Umgliederung von Posten, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als eine bestimmte Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt wurden, nach IFRS jedoch eine andere Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals darstellen und

d) Anwendung der IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden.

IN4 IFRS 1 gestattet in bestimmten Bereichen einige Ausnahmen von diesen Vorschriften, falls die Kosten ihrer Einhaltung den Nutzen für Abschlussadressaten wahrscheinlich übersteigen würden. IFRS 1 verbietet überdies

▼M1

in bestimmten Bereichen die retrospektive Anwendung von IFRS, insbesondere falls zur retrospektiven Anwendung die Beurteilung vergangener Umstände hinsichtlich des Ausgangs einer bestimmten Transaktion durch das Management notwendig wäre, deren Ergebnis bereits bekannt ist.

IN5 Im Rahmen dieses IFRS ist zu erläutern, wie der Übergang von vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS die ausgewiesene Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows des Unternehmens beeinflusst hat.

IN6 Ein Unternehmen muss diesen IFRS anwenden, falls die Periode seines ersten IFRS-Abschlusses am 1. Januar 2004 oder später beginnt. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Änderungen gegenüber früheren Bestimmungen

IN7 IFRS 1 schreibt wie SIC-8 in den meisten Bereichen eine retrospektive Anwendung vor. IFRS 1 unterscheidet sich jedoch von SIC-8 insofern, als er

a) gezielte Befreiungen zur Vermeidung von Kosten, die den Nutzen für Abschlussadressaten wahrscheinlich übersteigen würden, sowie eine geringe Anzahl weiterer Ausnahmen aus Praktikabilitätsgründen enthält,

b) verdeutlicht, dass ein Unternehmen die neueste Version der IFRS anwendet,

c) verdeutlicht, welcher Bezug zwischen Annahmen, die ein erstmaliger Anwender für die Bilanzierung nach IFRS getroffen hat, und Annahmen, die er — bezogen auf denselben Stichtag — bei der bisher gewählten Bilanzierung zugrunde gelegt hat, besteht,

d) angibt, dass die Übergangsvorschriften anderer IFRS für einen erstmaligen Anwender nicht gelten, sowie

e) zusätzliche Angaben zum Übergang auf IFRS verlangt.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses IFRS ist es sicherzustellen, dass der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens und dessen Zwischenberichte, die sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten Abschlusses beziehen, hochwertige Informationen enthalten, die

a) für Abschlussadressaten transparent und über alle dargestellten Perioden hinweg vergleichbar sind,

b) einen geeigneten Ausgangspunkt für die Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards (IFRS) darstellen und

c) zu Kosten erstellt werden können, die den Nutzen für Abschlussadressaten nicht übersteigen.

ANWENDUNGSBEREICH

2. Ein Unternehmen muss diesen IFRS in

a) seinem ersten IFRS-Abschluss und

b) ggf. jedem Zwischenbericht, den es gemäß IAS 34 Zwischenberichterstattung erstellt und der sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten IFRS-Abschlusses bezieht, anwenden.

3. Der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens ist der erste Abschluss des Geschäftsjahres, in welchem das Unternehmen die IFRS durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS anwendet. Ein Abschluss nach IFRS ist der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens, falls dieses beispielsweise

a) seinen letzten vorherigen Abschluss

i) nach nationalen Vorschriften, die nicht in jeder Hinsicht mit IFRS übereinstimmen,

▼M1

ii) in jeder Hinsicht entsprechend den IFRS, jedoch ohne eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS innerhalb des Abschlusses,

iii) mit einer ausdrücklichen Erklärung hinsichtlich der Befolgung von einigen, jedoch nicht allen IFRS,

iv) nach nationalen, von IFRS abweichenden Vorschriften unter Verwendung individueller IFRS zur Berücksichtigung von Posten, für die keine nationalen Vorschriften bestanden, oder

v) nach nationalen Vorschriften mit einer Überleitung einiger Beträge auf nach IFRS ermittelte Beträge

erstellt hat,

b) nur zur internen Nutzung einen Abschluss nach IFRS erstellt hat, ohne diesen den Eigentümern des Unternehmens oder sonstigen externen Adressaten zur Verfügung zu stellen,

c) für Konsolidierungszwecke eine Konzernberichterstattung nach IFRS erstellt hat, ohne einen vollständigen Abschluss im Sinne von IAS 1 Darstellung des Abschlusses zu erstellen oder

d) für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlicht hat.

4. Dieser IFRS kommt zur Anwendung, falls ein Unternehmen zum ersten Mal IFRS anwendet. Er wird nicht angewendet, falls ein Unternehmen beispielsweise

a) keine weiteren Abschlüsse nach nationalen Vorschriften veröffentlicht und in der Vergangenheit solche Abschlüsse sowie zusätzliche Abschlüsse mit einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS veröffentlicht hat,

b) im vorigen Jahr Abschlüsse nach nationalen Vorschriften veröffentlicht hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS enthalten oder

c) im vorigen Jahr Abschlüsse veröffentlicht hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS enthalten, selbst wenn die Abschlussprüfer für diese Abschlüsse einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt haben.

5. IFRS 1 gilt nicht für Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet. Solche Änderungen werden in

a) Bestimmungen hinsichtlich der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in IAS 8 Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und

b) in spezifischen Übergangsvorschriften anderer IFRS behandelt.

ANSATZ UND BEWERTUNG

IFRS-Eröffnungsbilanz

6 Ein Unternehmen hat eine IFRS-Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu erstellen. Diese stellt den Ausgangspunkt seiner Rechnungslegung nach IFRS dar. Ein Unternehmen braucht seine IFRS-Eröffnungsbilanz in seinem ersten IFRS-Abschluss nicht darzustellen.

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

7 **Ein Unternehmen hat in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz und für alle innerhalb seines ersten IFRS-Abschlusses dargestellten Perioden einheitliche Bilanzierungs-und Bewertungsmethoden anzuwenden. Diese Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen allen IFRS entsprechen, die am Abschlussstichtag seines ersten IFRS-Abschlusses gelten (mit Ausnahme der in den Paragraphen 13-34 genannten Fälle).**

8 Ein Unternehmen darf keine unterschiedlichen, früher geltenden IFRS-Versionen anwenden. Ein neuer, noch nicht verbindlicher IFRS darf von einem Unternehmen angewendet werden, falls eine frühere Anwendung zulässig ist.

▼M1

Beispiel: Einheitliche Anwendung der neuesten IFRS-Versionen

HINTERGRUND

Der Abschlussstichtag des IFRS-Abschlusses von Unternehmen A ist der 31. Dezember 2005. Unternehmen A entschließt sich, in diesem Abschluss lediglich Vergleichsinformationen für ein Jahr darzustellen (siehe Paragraph 36). Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist daher der Beginn des Geschäftsjahres am 1. Januar 2004 (oder entsprechend das Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2003). Unternehmen A veröffentlichte seinen Abschluss jedes Jahr zum 31. Dezember (bis einschließlich zum 31. Dezember 2004) nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen.

ANWENDUNG DER VORSCHRIFTEN

Unternehmen A muss die IFRS anwenden, die für Perioden gelten, die am 31. Dezember 2005 enden, und zwar

a) bei der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2004 und

b) bei der Erstellung und Darstellung seiner Bilanz zum 31. Dezember 2005 (einschließlich der Vergleichszahlen für 2004), seiner Gewinn-und Verlustrechnung, der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung für das Jahr bis zum 31. Dezember 2005 (einschließlich Vergleichszahlen für 2004) sowie der Angaben (einschließlich Vergleichsinformationen für 2004). Falls ein neuer IFRS noch nicht verbindlich ist, aber eine frühere Anwendung zulässt, darf Unternehmen A diesen IFRS in seinem ersten IFRS-Abschluss anwenden, ist dazu jedoch nicht verpflichtet.

9 Die Übergangsvorschriften anderer IFRS gelten für Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet. Sie gelten nicht für den Übergang eines erstmaligen Anwenders auf IFRS, mit Ausnahme der in den Paragraphen 27-30 beschriebenen Regelungen.

10 Mit Ausnahme der in den Paragraphen 13-34 beschriebenen Fälle ist ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz dazu verpflichtet,

a) alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, deren Ansatz nach den IFRS vorgeschrieben ist,

b) keine Posten als Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen, falls die IFRS deren Ansatz nicht erlauben,

c) Posten umzugliedern, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als eine bestimmte Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt wurden, nach den IFRS jedoch eine andere Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals darstellen, und

d) die IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.

11 Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz verwendet, können sich von den Methoden der zum selben Zeitpunkt verwendeten vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze unterscheiden. Die sich ergebenden Anpassungen resultieren aus Ereignissen und Geschäftsvorfällen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Ein Unternehmen hat solche Anpassungen daher zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS direkt in den Gewinnrücklagen (oder, falls zutreffender in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen.

12 Dieser IFRS legt zwei Arten von Ausnahmen von dem Grundsatz fest, dass die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens mit den Vorschriften aller IFRS übereinstimmen muss:

a) Die Paragraphen 13-25 befreien von einigen Vorschriften anderer IFRS.

b) Die Paragraphen 26-34 verbieten die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS.

▼M1

Befreiungen von anderen IFRS

13 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:

a) Unternehmenszusammenschlüsse (Paragraph 15),

b) beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Paragraphen 16-19),

c) Leistungen an Arbeitnehmer (Paragraph 20),

d) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen 21 und 22),

e) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph 23) und

f) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures (Paragraphen 24 und 25).

Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.

14 Einige der folgenden Befreiungen beziehen sich auf den beizulegenden Zeitwert. IAS 22 Unternehmenszusammenschlüsse erläutert, wie beizulegende Zeitwerte identifizierbarer Vermögenswerte und Schulden ermittelt werden, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden. Ein Unternehmen muss für die Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte die entsprechenden Erläuterungen dieses IFRS anwenden, solange kein anderer IFRS spezifischere Anwendungsleitlinien hinsichtlich der Ermittlung beizulegender Zeitwerte für den jeweiligen Vermögenswert oder die Schuld enthält. Diese beizulegenden Zeitwerte müssen die Gegebenheiten des Zeitpunkts wiedergeben, für den sie ermittelt wurden.

Unternehmenszusammenschlüsse

15 Für Unternehmenszusammenschlüsse, die ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasst hat, sind die Vorschriften aus Anhang B anzuwenden.

Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten

16 Ein Unternehmen kann eine Sachanlage zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt verwenden.

17 Ein erstmaliger Anwender darf eine am oder vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommene Neubewertung einer Sachanlage als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Neubewertung ansetzen, falls die Neubewertung zum Zeitpunkt ihrer Ermittlung weitgehend vergleichbar war mit

a) dem beizulegenden Zeitwert oder

b) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach IFRS, angepasst beispielsweise zur Berücksichtigung von Veränderungen eines allgemeinen oder spezifischen Preisindex.

18 Die Wahlrechte der Paragraphen 16 und 17 gelten auch für

a) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, falls sich ein Unternehmen zur Verwendung des Anschaffungskostenmodells in IAS 40 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien entschließt, und

b) immaterielle Vermögenswerte, die folgende Kriterien erfüllen:

i) die Ansatzkriterien aus IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte (einschließlich einer verlässlichen Bewertung der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und

ii) die Kriterien aus IAS 38 zur Neubewertung (einschließlich der Existenz eines aktiven Markts).

Ein Unternehmen darf diese Wahlrechte nicht für andere Vermögenswerte oder Schulden verwenden.

19 Ein erstmaliger Anwender kann gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für alle oder einen Teil seiner Vermögenswerte und Schulden einen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert ermittelt haben, indem er sie wegen eines Ereignisses wie einer

▼M1

Privatisierung oder eines Börsengangs zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu diesem bestimmten Zeitpunkt bewertete. Solche ereignisgesteuerten Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert dürfen von dem Unternehmen im Rahmen der IFRS zum Datum der Bewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet werden.

Leistungen an Arbeitnehmer

20 Nach IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer kann ein Unternehmen einen „Korridor"-Ansatz verwenden, bei dem einige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nicht erfasst werden. Die retrospektive Anwendung dieses Ansatzes setzt voraus, dass ein Unternehmen die kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste seit Beginn des Plans bis zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS in erfasste bzw. nicht erfasste Gewinne und Verluste aufteilt. Ein erstmaliger Anwender darf jedoch die gesamten bis zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfassen, selbst wenn er für spätere versicherungsmathematische Gewinne und Verluste den Korridor-Ansatz verwendet. Falls ein erstmaliger Anwender von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, muss er dies für alle Pläne tun.

Kumulierte Umrechnungsdifferenzen

21 IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse verlangt, dass ein Unternehmen

a) bestimmte Umrechnungsdifferenzen als gesonderten Bestandteil des Eigenkapitals klassifiziert und

b) bei der Veräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für diesen ausländischen Geschäftsbetrieb (einschließlich Gewinnen und Verlusten aus damit eventuell zusammenhängenden Sicherungsbeziehungen) als Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung erfasst.

22 Ein erstmaliger Anwender muss diese Bestimmungen jedoch nicht für kumulierte Umrechnungsdifferenzen erfüllen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestanden. Falls ein erstmaliger Anwender diese Befreiung in Anspruch nimmt,

a) wird angenommen, dass die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für alle ausländischen Geschäftsbetriebe zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS null betragen, und

b) darf der Gewinn oder Verlust aus einer Weiterveräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs keine vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS entstandenen Umrechnungsdifferenzen enthalten und muss die nach diesem Datum entstandenen Umrechnungsdifferenzen berücksichtigen.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente

23 IAS 32 Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung verlangt, dass Unternehmen ein zusammengesetztes Finanzinstrument von Anfang an in gesonderte Schuld- und Eigenkapitalkomponenten aufteilen. Falls keine Schuldkomponente mehr aussteht, umfasst die retrospektive Anwendung von IAS 32 eine Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten. Der erste Bestandteil wird in den Gewinnrücklagen erfasst und stellt die kumulierten Zinsen dar, die für die Schuldkomponente anfielen. Der andere Bestandteil stellt die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente dar. Falls die Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jedoch nicht mehr aussteht, braucht ein erstmaliger Anwender nach diesem IFRS keine Aufteilung in zwei Bestandteile vorzunehmen.

Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures

24 Falls ein Tochterunternehmen erst nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender wird, muss das Tochterunternehmen in seinem Einzelabschluss seine Vermögenswerte und Schulden entweder

a) zu den Buchwerten bewerten, die basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS in dem Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Anpassungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erwarb, vorgenommen worden wären, oder

▼M1

b) zu den Buchwerten bewerten, die aufgrund der weiteren Vorschriften dieses IFRS, basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Tochterunternehmens auf IFRS vorgeschrieben wären. Diese Buchwerte können sich von den in a) beschriebenen unterscheiden,

i) falls die Befreiungen in diesem IFRS zu Bewertungen führen, die vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abhängig sind, bzw.

ii) falls die im Abschluss des Tochterunternehmens verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sich von denen des Konzernabschlusses unterscheiden. Das Tochterunternehmen könnte zum Beispiel die Benchmark-Methode aus IAS 16 Sachanlagen und der Konzern die alternativ zulässige Methode verwenden.

Ein ähnliches Wahlrecht steht einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture zu, das erst nach einem Unternehmen, das maßgeblichen Einfluss über es besitzt oder es gemeinschaftlich kontrolliert, zu einem erstmaligen Anwender wird.

25 Falls ein Unternehmen jedoch nach seinem Tochterunternehmen (oder assoziiertem Unternehmen oder Joint Venture) ein erstmaliger Anwender wird, muss das Unternehmen in seinem Konzernabschluss die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (oder assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures) nach Durchführung von Anpassungen im Rahmen der Konsolidierung, der Equity-Methode und der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, im Rahmen dessen das Unternehmen das Tochterunternehmen erwarb, zu denselben Buchwerten wie in dem Einzelabschluss des Tochterunternehmens (oder assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures) bewerten. Falls ein Mutterunternehmen entsprechend für seinen Einzelabschluss früher oder später als für seinen Konzernabschluss ein erstmaliger Anwender wird, muss es seine Vermögenswerte und Schulden, abgesehen von Konsolidierungsanpassungen, in beiden Abschlüssen identisch bewerten.

Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung anderer IFRS

26 Dieser IFRS verbietet die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS hinsichtlich der

a) Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Schulden (Paragraph 27),

b) Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Paragraphen 28-30) und

c) Schätzungen (Paragraphen 31-34).

Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Schulden

27 Ein erstmaliger Anwender hat die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung prospektiv ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IAS 39 anzuwenden. Mit anderen Worten: Falls ein erstmaliger Anwender finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Schulden nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen in einem vor dem 1. Januar 2001 begonnenen Geschäftsjahr ausgebucht hat, ist ein Ansatz der Vermögenswerte und Schulden nach IFRS nicht gestattet (es sei denn, ein Ansatz ist aufgrund einer späteren Transaktion oder eines späteren Ereignisses möglich). Der erstmalige Anwender muss jedoch

a) alle nach der Ausbuchungstransaktion zurückbehaltenen und zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS noch existierenden derivativen Finanzinstrumente und sonstigen Rechte, wie zum Beispiel Bedienungsrechte oder -pflichten, erfassen und

b) alle Zweckgesellschaften, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS unter seiner Beherrschung stehen, selbst dann konsolidieren, wenn die Zweckgesellschaften vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bereits existierten oder finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Schulden hielten, die nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebucht wurden.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

28 Wie von IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, gefordert, muss ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS

a) alle derivativen Finanzinstrumente zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und

b) alle aus derivativen Finanzinstrumenten entstandenen abgegrenzten Verluste und Gewinne ausbuchen, die nach vorherigen Rechnungsle-

▼M1

gungsgrundsätzen wie Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden.

29 Die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens darf keine Sicherungsbeziehung beinhalten, welche die Kriterien für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nach IAS 39 nicht erfüllt (zum Beispiel viele Sicherungsbeziehungen, bei denen das Sicherungsinstrument ein Kassainstrument oder eine geschriebene Option ist, bei denen das Grundgeschäft eine Nettoposition darstellt oder bei denen die Sicherungsbeziehung eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition gegen Zinsrisiken absichert). Falls ein Unternehmen jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Nettoposition als Grundgeschäft eingestuft hatte, darf es innerhalb dieser Nettoposition einen Einzelposten als ein Grundgeschäft nach IFRS einstufen, falls es diesen Schritt spätestens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornimmt.

30 Für alle anderen Sicherungsbeziehungen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS existierten, sind die Übergangsvorschriften des IAS 39 anzuwenden.

Schätzungen

31 **Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorgenommene Schätzungen nach IFRS eines Unternehmens müssen mit Schätzungen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu demselben Zeitpunkt (nach Anpassungen zur Berücksichtigung unterschiedlicher Bilanzierungs-und Bewertungsmethoden) übereinstimmen, es sei denn, es liegen objektive Hinweise vor, dass diese Schätzungen fehlerhaft waren.**

32 Ein Unternehmen kann nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Informationen zu Schätzungen erhalten, die es nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hatte. Nach Paragraph 31 muss ein Unternehmen diese Informationen wie nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im Sinne von IAS 10 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag behandeln. Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eines Unternehmens sei beispielsweise der 1. Januar 2004. Am 15. Juli 2004 werden neue Informationen bekannt, die eine Korrektur der am 31. Dezember 2003 nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommenen Schätzungen notwendig machen. Das Unternehmen darf diese neuen Informationen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigen (es sei denn, die Schätzungen müssen wegen unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angepasst werden oder es bestehen objektive Hinweise, dass sie fehlerhaft waren). Stattdessen hat das Unternehmen die neuen Informationen in seiner Gewinn- und Verlustrechnung (oder ggf. in sonstigen Veränderungen des Eigenkapitals) zum 31. Dezember 2004 des Geschäftsjahres zu berücksichtigen.

33 Ein Unternehmen muss unter Umständen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Schätzungen nach IFRS vornehmen, die für diesen Zeitpunkt nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht vorgeschrieben waren. Um mit IAS 10 übereinzustimmen, müssen diese Schätzungen nach IFRS die Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS wiedergeben. Insbesondere Schätzungen von Marktpreisen, Zinssätzen oder Wechselkursen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen den Marktbedingungen dieses Zeitpunkts entsprechen.

34 Die Paragraphen 31-33 gelten für die IFRS-Eröffnungsbilanz. Sie gelten auch für Vergleichsperioden, die in dem ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens dargestellt werden. In diesem Fall werden die Verweise auf den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS durch Verweise auf das Ende dieser Vergleichsperiode ersetzt.

DARSTELLUNG UND ANGABEN

35 Dieser IFRS enthält keine Befreiungen von den Darstellungs- und Angabepflichten anderer IFRS.

Vergleichsinformationen

36 Um IAS 1 Darstellung des Abschlusses zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens Vergleichsinformationen nach IFRS für mindestens ein Jahr enthalten.

37 Einige Unternehmen veröffentlichen Zusammenfassungen ausgewählter historischer Daten für Perioden vor der ersten Periode, für die sie umfassende Vergleichsinformationen nach IFRS bekannt geben. Nach diesem IFRS brauchen solche Zusammenfassungen nicht die Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS zu erfüllen. Des Weiteren stellen einige

▼M1

Unternehmen Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach IAS 1 vorgeschriebene Vergleichsinformationen dar. In Abschlüssen mit Zusammenfassungen historischer Daten oder Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen muss ein Unternehmen:

a) die vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechenden Informationen deutlich als nicht nach IFRS erstellt kennzeichnen und

b) die wichtigsten Anpassungen angeben, die für eine Übereinstimmung mit IFRS notwendig wären. Eine Quantifizierung dieser Anpassungen muss das Unternehmen nicht vornehmen.

Erläuterung des Übergangs auf IFRS

38 **Ein Unternehmen muss erläutern, wie sich der Übergang von vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS auf seine dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf seine Cashflows ausgewirkt hat.**

Überleitungsrechnungen

39 Um Paragraph 38 zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens folgende Bestandteile enthalten:

a) Überleitungen des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Eigenkapitals auf das Eigenkapital nach IFRS für

i) den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und

ii) das Ende der Periode, die in dem letzten, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschluss des Unternehmens dargestellt wurde,

b) eine Überleitung des Periodenergebnisses, das im letzten Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen wurde, auf das Periodenergebnis derselben Periode nach IFRS und,

c) falls das Unternehmen bei der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum ersten Mal Wertminderungsaufwendungen erfasst oder aufgehoben hat, die Angaben nach IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten, die notwendig gewesen wären, falls das Unternehmen diese Wertminderungsaufwendungen oder Wertaufholungen in der Periode erfasst hätte, die mit dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS beginnt.

40 Die nach Paragraph 39 Buchstaben a) und b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen müssen ausreichend detailliert sein, damit die Adressaten die wesentlichen Anpassungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nachvollziehen können. Falls ein Unternehmen im Rahmen seiner vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze eine Kapitalflussrechnung veröffentlicht hat, muss es auch die wesentlichen Anpassungen der Kapitalflussrechnung erläutern.

41 Falls ein Unternehmen auf Fehler aufmerksam wird, die im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze entstanden sind, ist in den nach Paragraph 39 Buchstaben a) und b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen die Korrektur solcher Fehler von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abzugrenzen.

42 IAS 8 Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden behandelt keine Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die durch die erstmalige Anwendung der IFRS in einem Unternehmen auftreten. In IAS 8 vorgeschriebene Angaben über Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gelten daher nicht für den ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens.

43 Falls ein Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlichte, hat es diese Tatsache in seinem ersten IFRS-Abschluss anzugeben.

▼M1

Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten

44 Falls ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz für eine Sachanlage, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie oder einen immateriellen Vermögenswert (siehe Paragraphen 16 und 18) den beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, sind in dem ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens für jeden einzelnen Bilanzposten der IFRS-Eröffnungsbilanz folgende Angaben zu machen:

a) die Summe dieser beizulegenden Zeitwerte und

b) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

Zwischenberichte

45 Um Paragraph 38 zu entsprechen, muss ein Unternehmen, falls es einen Zwischenbericht nach IAS 34 Zwischenberichterstattung veröffentlicht, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 34 die folgenden Maßgaben erfüllen:

a) Falls das Unternehmen für die entsprechende Zwischenberichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres ebenfalls einen Zwischenbericht veröffentlicht hat, muss jeder dieser Zwischenberichte folgende Überleitungsrechnungen enthalten:

i) Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Eigenkapitals zum Ende der entsprechenden Zwischenberichtsperiode auf das Eigenkapital nach IFRS zum selben Zeitpunkt und

ii) Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Periodenergebnisses der entsprechenden Zwischenberichtsperiode (zur aktuellen und zur vom Beginn des Geschäftsjahres an bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführten Zwischenberichtsperiode) auf das nach IFRS ermittelte Periodenergebnis dieser Periode.

b) Zusätzlich zu den nach a) erforderlichen Überleitungsrechnungen muss der erste Zwischenbericht eines Unternehmens nach IAS 34, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die in den Paragraphen 39 Buchstaben a) und b) beschriebenen Überleitungsrechnungen (ergänzt um die in den Paragraphen 40 und 41 enthaltenen Einzelheiten) oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument enthalten, das diese Überleitungsrechnungen beinhaltet.

46 IAS 34 schreibt Mindestangaben vor, die auf der Annahme basieren, dass die Adressaten der Zwischenberichte auch Zugriff auf die aktuellsten Abschlüsse eines Geschäftsjahres haben. IAS 34 schreibt jedoch auch vor, dass ein Unternehmen „alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben hat, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind“. Falls daher ein erstmaliger Anwender in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen keine Informationen veröffentlicht hat, die zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperioden notwendig sind, muss sein Zwischenbericht diese Informationen offen legen oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument beinhalten, das diese enthält.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

47 Ein Unternehmen hat diesen IFRS anzuwenden, falls der Zeitraum seines ersten IFRS-Abschlusses am 1. Januar 2004 oder später beginnt. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Falls der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens eine vor dem 1. Januar 2004 beginnende Periode umfasst und das Unternehmen diesen IFRS anstatt SIC-8 Erstmalige Anwendung der IAS als primäre Grundlage der Rechnungslegung verwendet, hat es diese Tatsache anzugeben.

▼M1

ANHANG A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS	Der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht.
Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten	Ein Wert, der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu einem bestimmten Zeitpunkt verwendet wird. Anschließende Abschreibungen gehen davon aus, dass das Unternehmen den Ansatz des Vermögenswerts oder der Schuld ursprünglich an diesem bestimmten Datum vorgenommen hatte und dass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert entsprachen.
Beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
Erster IFRS-Abschluss	Der erste Abschluss eines Geschäftsjahres, in dem ein Unternehmen die International Financial Reporting Standards (IFRS) durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS anwendet.
Erstmaliger Anwender	Ein Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss veröffentlicht.
International Financial Reporting Standards (IFRS)	Durch den International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedete Standards und Interpretationen. Sie umfassen: a) International Financial Reporting Standards, b) International Accounting Standards und c) durch das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) oder das frühere Standing Interpretations Committee (SIC) erstellte und durch den IASB verabschiedete Interpretationen.
IFRS-Eröffnungsbilanz	Die (veröffentlichte oder unveröffentlichte) Bilanz eines Unternehmens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
Vorherige Rechnungslegungsgrundsätze	Die Rechnungslegungsbasis eines erstmaligen Anwenders unmittelbar vor der Anwendung der IFRS.
Abschlussstichtag	Das Ende der letzten, durch einen Abschluss oder einen Zwischenbericht abgedeckten Periode.

▼M1

ANHANG B

Unternehmenszusammenschlüsse

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

B1 Ein erstmaliger Anwender kann beschließen, IAS 22 Unternehmenszusammenschlüsse nicht rückwirkend auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Unternehmenszusammenschlüsse, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden) anzuwenden. Falls ein erstmaliger Anwender einen Unternehmenszusammenschluss jedoch berichtigt, um die Übereinstimmung mit IAS 22 herzustellen, muss er alle späteren Unternehmenszusammenschlüsse anpassen. Wenn ein erstmaliger Anwender sich beispielsweise entschließt, einen Unternehmenszusammenschluss zu berichtigen, der am 30. Juni 2002 stattfand, muss er alle Unternehmenszusammenschlüsse anpassen, die zwischen dem 30. Juni 2002 und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vollzogen wurden.

B2 Falls ein erstmaliger Anwender IAS 22 nicht rückwirkend auf einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss anwendet, hat dies für den Unternehmenszusammenschluss folgende Auswirkungen:

a) Der erstmalige Anwender muss dieselbe Klassifizierung (als Erwerb durch den rechtlichen Erwerber oder umgekehrten Unternehmenserwerb durch das im rechtlichen Sinne erworbene Unternehmen oder Interessenzusammenführung) wie in seinem Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vornehmen.

b) Der erstmalige Anwender muss zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS alle im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden ansetzen, bis auf

i) einige finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Schulden, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebucht wurden (siehe Paragraph 27) und

ii) Vermögenswerte, einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert, und Schulden, die in der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Konzernbilanz des erwerbenden Unternehmens nicht angesetzt waren und auch nach IFRS in der Einzelbilanz des erworbenen Unternehmens die Ansatzkriterien nicht erfüllen würden (siehe Paragraph B2 Buchstaben f) und i)).

Sich ergebende Änderungen muss der erstmalige Anwender durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) erfassen, es sei denn, die Änderung beruht auf dem Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts, der bisher Bestandteil des Postens Geschäfts- oder Firmenwert war (siehe Paragraph B2 Buchstabe g) Punkt i)).

c) Der erstmalige Anwender muss in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz alle nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierten Posten, welche die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts oder einer Schuld nach IFRS nicht erfüllen, ausbuchen. Die sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender wie folgt zu erfassen:

i) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender einen in der Vergangenheit stattgefundenen Unternehmenszusammenschluss als Erwerb klassifiziert und einen Posten als immateriellen Vermögenswert bilanziert hat, der die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts nach IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte nicht erfüllt. Dieser Posten (und, falls vorhanden, die damit zusammenhängenden latenten Steuern und Minderheitsanteile) ist in den Geschäfts- oder Firmenwert umzugliedern (es sei denn, der Geschäfts- oder Firmenwert wurde nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt mit dem Eigenkapital verrechnet (siehe Paragraph B2 Buchstabe g) Punkt i) und B2 Buchstabe i))).

ii) Alle sonstigen sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender in den Gewinnrücklagen zu erfassen ([1]).

([1]) Solche Änderungen beinhalten Umgliederungen von oder auf immaterielle Vermögenswerte, falls der Geschäfts- oder Firmenwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Vermögenswert bilanziert wurde. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen a) den Geschäfts- oder Firmenwert direkt mit dem Eigenkapital verrechnet oder b) den Unternehmenszusammenschluss nicht als Erwerb behandelt hat.

▼M1

d) Die IFRS verlangen eine Folgebewertung einiger Vermögenswerte und Schulden, die nicht auf historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern zum Beispiel auf dem beizulegenden Zeitwert basiert. Der erstmalige Anwender muss diese Vermögenswerte und Schulden in seiner Eröffnungsbilanz selbst dann auf dieser Basis bewerten, falls sie im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworben oder übernommen wurden. Jegliche dadurch entstehenden Veränderungen des Buchwerts sind durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) anstatt durch Korrektur des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen.

e) Der unmittelbar nach dem Unternehmenszusammenschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert von im Rahmen dieses Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden ist nach IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt festzulegen. Falls die IFRS zu einem späteren Zeitpunkt eine auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierende Bewertung dieser Vermögenswerte und Schulden verlangen, stellt dieser als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert ab dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses die Basis der auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierenden Abschreibungen dar.

f) Falls ein im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht bilanziert wurde, beträgt der als Ersatz für Anschaffungs-oder Herstellungskosten in der IFRS-Eröffnungsbilanz angesetzte Wert nicht null. Stattdessen muss der Erwerber den Vermögenswert oder die Schuld in seiner Konzernbilanz ansetzen und so bewerten, wie es nach den IFRS in der Einzelbilanz des erworbenen Unternehmens vorgeschrieben wäre. Zur Veranschaulichung: Falls der Erwerber in vergangenen Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Finanzierungs-Leasingverhältnisse nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hatte, muss er diese Leasingverhältnisse in seinem Konzernabschluss so aktivieren, wie es IAS 17 Leasingverhältnisse für die Einzelbilanz nach IFRS des erworbenen Unternehmens vorschreiben würde. Falls im Gegensatz dazu Vermögenswerte oder Schulden nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts waren, nach IAS 22 jedoch gesondert bilanziert worden wären, verbleiben diese Vermögenswerte oder Schulden im Geschäfts- oder Firmenwert, es sei denn, die IFRS würden ihren Ansatz im Einzelabschluss des erworbenen Unternehmens verlangen.

g) Der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts in der Eröffnungsbilanz nach IFRS entspricht nach Durchführung der folgenden drei Anpassungen dem Buchwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS:

   i) Wenn es der obige Paragraph B2 Buchstabe c) Punkt i) verlangt, muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts erhöhen, falls er einen Posten umgliedert, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde. Falls der erstmalige Anwender nach Paragraph B2 Buchstabe f) analog einen immateriellen Vermögenswert bilanzieren muss, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts war, muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts entsprechend vermindern (und, falls angebracht, latente Steuern und Minderheitsanteile korrigieren).

   ii) Es kann sein, dass eine Bedingung, von der der Betrag der Gegenleistung für einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss abhängt, vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eingetreten ist. Falls eine verlässliche Schätzung der Anpassung dieser Gegenleistung vorgenommen werden kann und die Zahlung wahrscheinlich ist, muss der erstmalige Anwender den Geschäfts- oder Firmenwert um diesen Betrag korrigieren. Analog muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts korrigieren, falls eine früher erfasste Anpassung dieser Gegenleistung nicht mehr verlässlich bewertet werden kann oder ihre Zahlung nicht mehr wahrscheinlich ist.

   iii) Unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwertes vorliegen, muss der erstmalige Anwender IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten anwenden, um zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS den Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung zu überprüfen und daraus resultierende Wertminderungsaufwendungen in den Gewinnrücklagen (oder, falls nach IAS 36 vorgeschrieben, in den Neubewertungsrück-

▼M1

lagen) zu erfassen. Die Überprüfung auf Wertminderungen hat auf den Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu basieren.

h) Weitere Anpassungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts sind zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nicht gestattet. Der erstmalige Anwender darf beispielsweise den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht berichtigen, um

i) laufende, im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbene Forschungs- und Entwicklungskosten herauszurechnen (es sei denn, der damit zusammenhängende immaterielle Vermögenswert würde die Ansatzkriterien nach IAS 38 in der Einzelbilanz des erworbenen Unternehmens erfüllen),

ii) frühere Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts anzupassen,

iii) Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwertes umzukehren, die nach IAS 22 nicht gestattet wären, jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgrund von Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden zwischen dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorgenommen wurden.

i) Falls der erstmalige Anwender den Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze mit dem Eigenkapital verrechnet hat,

i) darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht ansetzen. Des Weiteren darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert nicht ergebniswirksam erfassen, falls er das Tochterunternehmen veräußert oder falls eine Wertminderung der in das Tochterunternehmen vorgenommenen Finanzinvestition auftritt;

ii) sind Anpassungen aus dem Eintreten einer Bedingung, von der der Betrag der Gegenleistung für einen Erwerb abhängt, in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

j) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender keine Konsolidierung eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Tochterunternehmens nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hat (zum Beispiel weil es durch das Mutterunternehmen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Tochterunternehmen eingestuft wurde oder das Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss erstellt hat). Der erstmalige Anwender hat die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens so anzupassen, wie es die IFRS für die Einzelbilanz des Tochterunternehmens vorschreiben würden. Der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS angesetzte Wert entspricht beim Geschäfts- oder Firmenwert der Differenz zwischen

i) dem Anteil des Mutterunternehmens an diesen angepassten Buchwerten und

ii) den im Einzelabschluss des Mutterunternehmens bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in das Tochterunternehmen vorgenommenen Finanzinvestition.

k) Die Bewertung von Minderheitsanteilen und latenten Steuern folgt aus der Bewertung der anderen Vermögenswerte und Schulden. Die oben erwähnten Anpassungen bilanzierter Vermögenswerte und Schulden wirken sich daher auf Minderheitsanteile und latente Steuern aus.

B3 Die Befreiung für vergangene Unternehmenszusammenschlüsse gilt auch für in der Vergangenheit erworbene Anteile an assoziierten Unternehmen und an Joint Ventures. Des Weiteren gilt das nach Paragraph B1 gewählte Datum entsprechend für alle derartigen Akquisitionen.

▼M1

ANHANG C

Änderungen anderer IFRS

Die Änderungen in diesem Anhang treten für Abschlüsse in Kraft, deren Berichtsperiode am oder nach dem 1. Januar 2004 beginnt. Falls ein Unternehmen diesen IFRS in einer früheren Berichtsperiode anwendet, treten diese Änderungen für die entsprechend frühere Berichtsperiode in Kraft.

C1 Dieser IFRS ersetzt SIC-8 Erstmalige Anwendung der IAS als Grundlage der Rechnungslegung.

C2 Dieser IFRS ändert Paragraph 172 Buchstabe h) in IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung in den folgenden Wortlaut:

„h) sofern eine Verbriefung, Übertragung oder ein sonstiger Ausbuchungsvorgang vor Beginn des Geschäftsjahres der erstmaligen Anwendung dieses Standards stattfand, erfolgt keine retrospektive Änderung der Bilanzierung dieser Transaktion, um die Anforderungen dieses Standards zu erfüllen. Dies befreit einen Übertragenden jedoch nicht von der Verpflichtung

i) alle nach dieser Transaktion zurückbehaltenen derivativen Finanzinstrumente oder sonstigen Rechte, wie zum Beispiel Verwaltungs- bzw. Abwicklungsrechte oder -pflichten zu bilanzieren, die nach diesem Standard oder anderen IFRS definierte Ansatzkriterien erfüllen, und

ii) alle der Kontrolle des Übertragenden unterliegenden Zweckgesellschaften zu konsolidieren (siehe SIC-12 Konsolidierung — Zweckgesellschaften).“

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-10

Beihilfen der öffentlichen Hand — kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand.

Fragestellung

1. In manchen Ländern können Beihilfen der öffentlichen Hand auf die Förderung oder Langzeitunterstützung von Geschäftstätigkeiten entweder in bestimmten Regionen oder Industriezweigen ausgerichtet sein. Bedingungen, um diese Unterstützung zu erhalten, sind nicht immer speziell auf die betrieblichen Tätigkeiten des Unternehmens bezogen. Beispiele solcher Beihilfen sind Übertragungen von Ressourcen der öffentlichen Hand an Unternehmen, welche:

   (a) in einer bestimmten Branche tätig sind;

   (b) weiterhin in kürzlich privatisierten Branchen tätig sind; oder

   (c) ihre Geschäftstätigkeit in unterentwickelten Gebieten beginnen oder fortführen.

2. Die Fragestellung lautet, ob solche Beihilfen der öffentlichen Hand eine „Zuwendung der öffentlichen Hand“ innerhalb des Anwendungsbereiches des IAS 20 sind und deshalb gemäß diesem Standard zu bilanzieren sind.

Beschluss

3. Beihilfen der öffentlichen Hand für Unternehmen erfüllen die Definition für Zuwendungen der öffentlichen Hand des IAS 20, auch wenn es außer der Forderung, in bestimmten Regionen oder Industriezweigen tätig zu sein, keine Bedingungen gibt, die sich speziell auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens beziehen. Diese Zuwendungen sind deshalb nicht unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen.

   Datum des Beschlusses: Januar 1998.

   Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 1. August 1998 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-12

Konsolidierung — Zweckgesellschaften

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 27, Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen.

▼B

Fragestellung

1. Ein Unternehmen kann gegründet werden, um ein enges und genau definiertes Ziel zu erreichen (z. B. um ein Leasinggeschäft, Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten oder eine Verbriefung von Finanzinstrumenten durchzuführen). Solch eine Zweckgesellschaft („Special Purpose Entity“, kurz „Zweckgesellschaft (SPE)“) kann die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, eines Treuhandfonds, einer Personengesellschaft oder einer anderen Nicht-Kapitalgesellschaft haben. SPE werden oft mit rechtlichen Vereinbarungen gegründet, die der Entscheidungsmacht ihres Vorstands, Treuhänders oder des Managements der SPE strenge und manchmal dauerhafte Schranken auferlegen. Häufig legen diese Bestimmungen fest, dass die Geschäftspolitik, die die laufende Tätigkeit der SPE festlegt, nicht geändert werden kann, außer vielleicht durch ihren Gründer oder Sponsor (d. h. sie arbeiten unter einem sog. „Autopilot“).

2. Der Sponsor (oder das Unternehmen, zu dessen Gunsten die SPE gegründet wurde) transferiert häufig Vermögenswerte zur SPE, erhält das Recht zur Nutzung von Vermögenswerten der SPE oder erbringt Dienstleistungen für die SPE, während andere Parteien („Kapitalgeber“) die Finanzierung der SPE übernehmen können. Ein Unternehmen, das Transaktionen mit einer SPE abwickelt (häufig der Gründer oder Sponsor), kann wirtschaftlich betrachtet die SPE beherrschen.

3. Eine nutzbringende Beteiligung an einer SPE kann beispielsweise in Form eines Schuldinstruments, eines Eigenkapitalinstruments, einer Gewinnbeteiligung, eines Residualanspruchs oder eines Leasingverhältnisses bestehen. Einige nutzbringende Beteiligungen können dem Halter einfach eine fixe oder festgesetzte Rendite verschaffen, während andere dem Halter Rechte oder Zugang zu sonstigem künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Geschäftstätigkeit der SPE verschaffen. In den meisten Fällen sichert sich der Gründer oder Sponsor (oder das Unternehmen, zu dessen Gunsten die SPE gegründet wurde) eine wesentliche nutzbringende Beteiligung an der Geschäftstätigkeit der SPE, selbst wenn er wenig oder kein Eigenkapital der SPE hält.

4. IAS 27 schreibt die Konsolidierung von Unternehmen vor, die von dem berichtenden Unternehmen beherrscht werden. Der Standard gibt jedoch keine expliziten Anwendungsleitlinien für die Konsolidierung von SPEs vor.

5. Die Fragestellung lautet, unter welchen Umständen ein Unternehmen eine SPE zu konsolidieren hat.

6. Diese Interpretation ist nicht auf Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder Pläne für Kapitalbeteiligungsleistungen anzuwenden.

7. Ein Transfer von Vermögenswerten von einem Unternehmen auf eine SPE kann gegebenenfalls als ein Verkauf durch das Unternehmen klassifiziert werden. Auch wenn der Transfer als Verkauf klassifiziert wird, können die Bestimmungen von IAS 27 und dieser Interpretation bedeuten, dass das Unternehmen die SPE zu konsolidieren hat. Diese Interpretation bezieht sich nicht auf Umstände, die als Verkauf zu behandeln sind, oder auf die Eliminierung von Konsequenzen eines solchen Verkaufs im Rahmen der Konsolidierung.

Beschluss

8. Eine SPE ist zu konsolidieren, wenn die wirtschaftliche Betrachtung des Verhältnisses zwischen einem Unternehmen und der SPE zeigt, dass die SPE durch das Unternehmen beherrscht wird.

9. Im Zusammenhang mit einer SPE kann Beherrschung durch die Vorherbestimmung der Geschäftstätigkeit der SPE (die als „Autopilot“ tätig ist) oder anders entstehen. IAS 27.12 gibt mehrere Umstände an, die eine Beherrschung sogar in den Fällen zur Folge haben, in denen ein Unternehmen die Hälfte der Stimmrechte eines anderen Unternehmens oder weniger hält. Gleichermaßen kann eine Beherrschung sogar in Fällen bestehen, in denen ein Unternehmen wenig oder kein Eigenkapital der SPE hält. Die Anwendung des Control-Konzeptes erfordert in jedem einzelnen Fall eine Beurteilung unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Faktoren.

▼B

10. Zusätzlich zu den in IAS 27.12 beschriebenen Situationen können zum Beispiel folgende Umstände auf ein Verhältnis hinweisen, bei dem ein Unternehmen eine SPE beherrscht und folglich die SPE zu konsolidieren hat (zusätzliche Anwendungsleitlinien werden im Anhang dieser Interpretation aufgeführt):

    (a) bei wirtschaftlicher Betrachtung wird die Geschäftstätigkeit der SPE zu Gunsten des Unternehmens entsprechend seiner besonderen Geschäftsbedürfnisse geführt, so dass das Unternehmen Nutzen aus der Geschäftstätigkeit der SPE zieht;

    (b) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über die Entscheidungsmacht, die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der SPE zu ziehen, oder das Unternehmen hat durch die Einrichtung eines „Autopilot"-Mechanismus diese Entscheidungsmacht delegiert;

    (c) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der SPE zu ziehen, und ist deshalb unter Umständen Risiken ausgesetzt, die mit der Geschäftstätigkeit der SPE verbunden sind; oder

    (d) bei wirtschaftlicher Betrachtung behält das Unternehmen die Mehrheit der mit der SPE verbundenen Residual- oder Eigentumsrisiken oder Vermögenswerte, um Nutzen aus ihrer Geschäftstätigkeit zu ziehen.

11. Die Vorherbestimmung der laufenden Tätigkeit einer SPE durch ein Unternehmen (den Sponsor oder eine andere Partei mit einer nutzbringenden Beteiligung) stellt nicht die Art von Restriktionen dar, auf die in IAS 27.13(b) Bezug genommen wird.

Datum des Beschlusses: Juni 1998.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Juli 1999 beginnen; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

▼M8

International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRIC

IFRIC-ÄNDERUNG ZU SIC-12

Anwendungsbereich von SIC-12

Konsolidierung — Zweckgesellschaften

VERWEISE

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*

IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung*

IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*

SIC-12 *Konsolidierung — Zweckgesellschaften*

HINTERGRUND

1. Bis diese Änderung in Kraft tritt, sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Pläne für Kapitalbeteiligungsleistungen aus dem Anwendungsbereich von SIC-12 ausgeschlossen (SIC-12.6). Bis IFRS 2 in Kraft tritt, fallen diese Pläne in den Anwendungsbereich von IAS 19 (überarbeitet 2002).

2. IFRS 2 tritt in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres in Kraft. IAS 19 wird durch IFRS 2 geändert, indem:

    (a) Leistungen an Arbeitnehmer, für die IFRS 2 gilt, aus seinem Anwendungsbereich entfernt werden und

    (b) alle Verweise auf Kapitalbeteiligungsleistungen und Kapitalbeteiligungspläne entfernt werden.

3. Überdies verlangt IAS 32, dass eigene Anteile vom Eigenkapital abgezogen werden. Wenn IFRS 2 in Kraft tritt, wird IAS 32 dahingehend geändert, dass die Paragraphen 33 und 34 von IAS 32 (eigene Anteile betreffend) für eigene Anteile anzuwenden sind, die im Rahmen von

▼M8

Mitarbeiteraktienoptionsplänen, Mitarbeiteraktienkaufplänen und allen anderen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen erworben, verkauft, ausgegeben oder entwertet werden.

FRAGESTELLUNG

4. Das erste in dieser Änderung behandelte Thema ist die Einbeziehung von Kapitalbeteiligungsplänen in den Anwendungsbereich von SIC-12.

5. Das zweite in dieser Änderung behandelte Thema ist die Ausschließung von Plänen anderer langfristiger Leistungen an Arbeitnehmer aus dem Anwendungsbereich von SIC-12. Vor Inkrafttreten dieser Änderung schließt SIC-12 Pläne anderer langfristiger Leistungen an Arbeitnehmer nicht aus ihrem Anwendungsbereich aus. IAS 19 verlangt jedoch, diese Pläne auf ähnliche Weise wie Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu bilanzieren.

ÄNDERUNG

6. Paragraph 6 von SIC-12 wird wie folgt geändert

Diese Interpretation ist nicht auf Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder auf andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, auf die IAS 19 Anwendung findet.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

7. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen IFRS 2 für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so ist auch diese Änderung für jene frühere Periode anzuwenden.

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-13

Gemeinschaftlich geführte Einheiten — Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 31 (überarbeitet 1998), Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures.

Fragestellung

1. IAS 31.39 (überarbeitet 1998) bezieht sich in folgender Weise sowohl auf Einlagen als auch auf Verkäufe zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture: „Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen an ein Joint Venture leistet oder Vermögenswerte verkauft, so ist bei der Erfassung eines Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinne oder Verluste der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalls zu berücksichtigen“. Zusätzlich besagt IAS 31.19 (überarbeitet 1998), dass „eine gemeinschaftlich geführte Einheit … ein Joint Venture in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen rechtlichen Einheit (ist), an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist“. Es gibt keine explizite Anwendungsleitlinie zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten, die aus Einlagen von nicht monetären Vermögenswerten in gemeinschaftlich geführte Einheiten („Jointly Controlled Entities“ kurz „JCE“) resultieren.

▼B

2. Einlagen in eine JCE sind Übertragungen von Vermögenswerten des Partnerunternehmens im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE. Solche Einlagen können verschiedene Formen aufweisen. Einlagen können gleichzeitig von den Partnerunternehmen entweder bei der Gründung der JCE oder danach geleistet werden. Die vom Partnerunternehmen im Tausch gegen die in die JCE eingebrachten Vermögenswerte erhaltene Gegenleistung kann auch Zahlungsmittel oder eine andere Gegenleistung umfassen, die nicht von künftigen Cashflows der JCE abhängig ist („zusätzliche Gegenleistung“).

3. Die Fragestellungen lauten:

(a) wann das Partnerunternehmen einen angemessenen Teil an Gewinnen und Verlusten, die aus der Einlage eines nicht monetären Vermögenswertes in eine JCE im Tausch gegen einen Kapitalanteil an der JCE resultieren, in seiner Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen hat;

(b) wie eine zusätzliche Gegenleistung vom Partnerunternehmen zu bilanzieren ist; und

(c) wie unrealisierte Gewinne und Verluste im Konzernabschluss des Partnerunternehmens darzustellen sind.

4. Diese Interpretation behandelt die Bilanzierung beim Partnerunternehmen von nicht monetären Einlagen in eine JCE im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE, die entweder unter Verwendung der Equity-Methode oder der Quotenkonsolidierung bilanziert wird.

Beschluss

5. Bei Anwendung von IAS 31.39 auf nicht monetäre Einlagen in eine JCE im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE hat ein Partnerunternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode den Teil Gewinns oder Verlusts zu erfassen, der dem Kapitalanteil der anderen Partnerunternehmen zuzurechnen ist, es sei denn:

(a) die mit dem Eigentum der/s eingebrachten nicht monetären Vermögenswerte/s verbundenen signifikanten Risiken und Chancen wurden nicht auf die JCE übertragen;

(b) der mit der nicht monetären Einlage verbundene Gewinn oder Verlust kann nicht verlässlich bewertet werden; oder

(c) die eingebrachten nicht monetären Vermögenswerte sind den von den anderen Partnerunternehmen eingebrachten Vermögenswerten ähnlich. Nicht monetäre Vermögenswerte sind den von anderen Partnerunternehmen eingebrachten ähnlich, wenn sie eine ähnliche Natur, eine ähnliche Verwendung im selben Geschäftszweig und einen ähnlichen beizulegenden Zeitwert aufweisen. Eine Einlage genügt dem Ähnlichkeits-Test nur, wenn sämtliche der eingelegten wesentlichen Vermögenswerte den von den anderen Partnerunternehmen eingebrachten Vermögenswerten ähnlich sind.

Wo eine der Ausnahmen (a) bis (c) zutrifft, würde der Gewinn oder Verlust als nicht realisiert betrachtet und deshalb nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, es sei denn, Paragraph 6 trifft ebenfalls zu.

6. Wenn ein Partnerunternehmen zusätzlich zu einem Kapitalanteil an der JCE monetäre oder nicht monetäre Vermögenswerte erhält, die den eingebrachten Vermögenswerten nicht ähnlich sind, wird ein angemessener Teil des sich aus dieser Transaktion ergebenden Gewinns oder Verlusts in der Gewinn- und Verlustrechnung des Partnerunternehmens erfasst.

7. Sich aus der Einlage nicht monetärer Vermögenswerte in die JCE ergebende unrealisierte Gewinne oder Verluste sind bei der Quotenkonsolidierung gegen die zu Grunde liegenden Vermögenswerte oder bei der Equity-Methode gegen die Anteile an dem Unternehmen zu eliminieren. Solche unrealisierten Gewinne oder Verluste sind im Konzernabschluss des Partnerunternehmens nicht als erfolgsneutral abgegrenzte Gewinne oder Verluste darzustellen.

▼B

Datum des Beschlusses: Juni 1998.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 1999 beginnen; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-15

Operating-Leasingverhältnisse — Anreizvereinbarungen

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 17 (überarbeitet 1997), Leasingverhältnisse.

Fragestellung

1. Bei der Verhandlung eines neuen oder erneuerten Operating-Leasingverhältnisses kann der Leasinggeber dem Leasingnehmer Anreize geben, den Vertrag abzuschließen. Beispiele für solche Anreize sind eine Barzahlung an den Leasingnehmer oder die Rückerstattung oder Übernahme von Kosten des Leasingnehmers durch den Leasinggeber (wie Verlegungskosten, Mietereinbauten und Kosten in Verbindung mit einer vorher bestehenden vertraglichen Verpflichtung des Leasingnehmers). Alternativ dazu kann vereinbart werden, dass in den Anfangsperioden der Laufzeit des Leasingverhältnisses keine oder eine reduzierte Miete gezahlt wird.

2. Die Fragestellung lautet, wie Anreize bei einem Operating-Leasingverhältnis in den Abschlüssen sowohl des Leasingnehmers als auch des Leasinggebers zu erfassen sind.

Beschluss

3. Sämtliche Anreize für Vereinbarungen über ein neues oder erneuertes Operating-Leasingverhältnis sind als Bestandteil der Nettogegenleistung zu erfassen, die für die Nutzung des geleasten Vermögenswertes vereinbart wurde, unabhängig von der Ausgestaltung des Anreizes oder der Form sowie der Zeitpunkte der Zahlungen.

4. Der Leasinggeber hat die Summe der Kosten für Anreize als eine Reduktion von Mieterträgen linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Verteilungsmethode spricht dem zeitlichen Verlauf der Verringerung des Nutzens des verleasten Vermögenswertes.

5. Der Leasingnehmer hat die Summe des Nutzens aus Anreizen als eine Reduktion der Mietaufwendungen linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Verteilungsmethode entspricht dem zeitlichen Verlauf des Nutzens des Leasingnehmers aus der Nutzung des geleasten Vermögenswertes.

6. Kosten, die dem Leasingnehmer entstehen, einschließlich der Kosten in Verbindung mit einem vorher bestehenden Leasingverhältnis (zum Beispiel Kosten für die Beendigung, Verlegung oder Mietereinbauten), sind von dem Leasingnehmer gemäß den auf diese Kosten anwendbaren International Accounting Standards zu bilanzieren, einschließlich der Kosten, die durch eine Anreizvereinbarung tatsächlich rückerstattet werden.

▼B

Datum des Beschlusses: Juni 1998.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt für Leasingverhältnisse mit Laufzeiten in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 1999 beginnen.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-21

Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Der Entwurf der Interpretation SIC-D21, Ertragsteuern — Sammelinterpretation, wurde im September 1999 zur Stellungnahme veröffentlicht. Der Entwurf der Interpretation enthielt sowohl die in dieser Interpretation behandelte Fragestellung als auch die in Interpretation SIC-25, Ertragsteuern — Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner, angesprochene Frage.

Verweis: IAS 12 (überarbeitet 1996), Ertragsteuern.

Fragestellung

1. Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche hat gemäß IAS 12.51 die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Bilanzstichtag erwartet, den Buchwert derjenigen Vermögenswerte zu realisieren oder den Buchwert derjenigen Schulden zu erfüllen, die temporäre Differenzen verursachen.

2. IAS 12.20 hebt hervor, dass die Neubewertung eines Vermögenswertes nicht immer den zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust) der Periode der Neubewertung berührt und dass der Steuerwert des Vermögenswertes trotz der Neubewertung möglicherweise nicht verändert wird. Wenn die künftige Realisierung des Buchwertes zu versteuern sein wird, ist jeder Differenzbetrag zwischen dem Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswertes und seinem Steuerwert eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch.

3. Die Fragestellung lautet, wie der Begriff „Realisierung“ im Zusammenhang mit einem Vermögenswert zu interpretieren ist, der nicht abgeschrieben (nicht planmäßig abzuschreibender Vermögenswert) wird und gemäß Paragraph 29 des IAS 16 (überarbeitet 1998) neu bewertet worden ist.

4. Diese Interpretation findet auch auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Anwendung, die zum Neubewertungsbetrag gemäß IAS 25.23 (b) angesetzt werden, aber als nicht planmäßig abzuschreibend zu betrachten wären, wenn IAS 16 Anwendung fände.

Beschluss

5. Die latente Steuerschuld oder der latente Steueranspruch aus der Neubewertung eines nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswertes gemäß IAS 16.29 ist auf der Grundlage der steuerlichen Konsequenzen zu bewerten, die sich aus der Realisierung des Buchwertes dieses Vermögenswertes durch seinen Verkauf ergäben, unabhängig davon, nach welcher Methode der Buchwert ermittelt worden ist. Soweit das Steuerrecht einen Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus dem Verkauf eines Vermögenswertes bestimmt, der sich von dem Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus der Nutzung eines Vermögenswertes unterscheidet, ist der erstgenannte Steuersatz zur Bewertung der im Zusammenhang mit einem nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswert stehenden latenten Steuerschuld oder des entsprechenden latenten Steueranspruchs anzuwenden.

Datum des Beschlusses: August 1999.

▼B

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

▼M5

▼B

SIC STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-25

Ertragsteuern — Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Der Entwurf der Interpretation SIC — D21, Ertragsteuern — Sammelinterpretation wurde im September 1999 zur Stellungnahme veröffentlicht. Der Entwurf der Interpretation enthielt sowohl die in dieser Interpretation behandelte, als auch die in die Interpretation SIC — 21, Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten, angesprochene Frage.

Verweis: IAS 12 (überarbeitet 1996), Ertragsteuern.

Fragestellung

1. Eine Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner kann für ein Unternehmen eine Erhöhung oder Verringerung der Steuerschulden oder Steueransprüche zur Folge haben. Dies kann beispielsweise durch die Börsennotierung von Eigenkapitalinstrumenten oder durch eine Eigenkapitalrestrukturierung eines Unternehmens eintreten. Weiterhin kann dies durch einen Umzug des beherrschenden Anteilseigners ins Ausland eintreten. Als Folge eines solchen Ereignisses kann ein Unternehmen anders besteuert werden; es kann beispielsweise Steueranreize erlangen oder verlieren oder künftig einem anderen Steuersatz unterliegen.

2. Eine Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner kann eine sofortige Auswirkung auf die tatsächlichen Steuerschulden oder Steueransprüche des Unternehmens haben. Eine solche Änderung kann weiterhin die durch das Unternehmen erfassten latenten Steuerschulden oder Steueransprüche erhöhen oder verringern, abhängig davon, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Änderung im Steuerstatus hinsichtlich der Realisierung oder Erfüllung des Buchwertes der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens ergeben.

3. Die Fragestellung lautet, wie ein Unternehmen die steuerlichen Konsequenzen der Änderung im Steuerstatus des Unternehmens oder seiner Anteilseigner zu bilanzieren hat.

Beschluss

4. Die Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner führt nicht zu einer Erhöhung oder Verringerung von unmittelbar im Eigenkapital erfassten Beträgen. Die Konsequenzen, die sich aus der Änderung im Steuerstatus für die tatsächlichen und latenten Ertragsteuern ergeben, sind im Periodenergebnis zu erfassen, es sei denn, diese Konsequenzen stehen mit Geschäftsvorfällen und Ereignissen im Zusammenhang, die in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar dem erfassten Eigenkapitalbetrag gutgeschrieben oder belastet werden. Die steuerlichen Konsequenzen, die sich auf Änderungen des erfassten Eigenkapitalbetrages in der gleichen oder einer anderen Periode beziehen (also auf Änderungen, die nicht im Periodenergebnis erfasst werden), sind ebenfalls unmittelbar dem Eigenkapital gutzuschreiben oder zu belasten.

Datum des Beschlusses: August 1999.

▼B

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

SIC STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-27

Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweise: IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, IAS 17 (überarbeitet 1997), Leasingverhältnisse, IAS 18 (überarbeitet 1993), Erträge.

Fragestellung

1. Ein Unternehmen kann mit einem oder mehreren nicht nahe stehenden Unternehmen (einem Investor) eine Transaktion oder mehrere strukturierte Transaktionen (eine Vereinbarung) abschließen, die in die rechtliche Form eines Leasingverhältnisses gekleidet ist. Zum Beispiel kann ein Unternehmen Vermögenswerte an einen Investor leasen und dieselben Vermögenswerte dann zurückleasen oder alternativ die Vermögenswerte veräußern und dann dieselben Vermögenswerte zurückleasen. Die Form der jeweiligen Vereinbarung sowie die Vertragsbedingungen können sich erheblich voneinander unterscheiden. Bei dem Beispiel der Lease-and-leaseback-Transaktion liegt der eigentliche Zweck der Vereinbarung möglicherweise nicht darin, das Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes zu übertragen, sondern einen Steuervorteil für den Investor zu erzielen, der mit dem Unternehmen durch Zahlung eines Entgelts geteilt wird.

2. Wenn eine Vereinbarung mit einem Investor in der rechtlichen Form eines Leasingverhältnisses getroffen wurde, lauten die Fragestellungen:

   (a) wie festgestellt werden kann, ob mehrere Transaktionen miteinander verknüpft und somit zusammengefasst als ein einheitlicher Geschäftsvorfall zu bilanzieren sind;

   (b) ob die Vereinbarung die Definition eines Leasingverhältnisses nach IAS 17 erfüllt; und, falls nicht,

      (i) ob ein möglicherweise bestehendes separates Depotkonto und möglicherweise existierende Leasingverpflichtungen Vermögenswerte bzw. Schulden des Unternehmens darstellen (siehe z. B. das in Anhang A, Paragraph 2(a), genannte Beispiel);

      (ii) wie das Unternehmen andere, sich aus der Vereinbarung ergebende Verpflichtungen zu bilanzieren hat; und

      (iii) wie das Unternehmen die Bezahlung, die es möglicherweise vom Investor erhält, zu bilanzieren hat.

Beschluss

3. Mehrere Transaktionen, die in der rechtlichen Form eines Leasingverhältnisses vereinbart wurden, sind miteinander verknüpft und als ein einheitlicher Geschäftsvorfall zu bilanzieren, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen insgesamt nur bei einer Gesamtbetrachtung der einzelnen Transaktionen verständlich sind. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn mehrere Transaktionen wirtschaftlich eng miteinander zusammenhängen, als ein einheitliches Geschäft verhandelt werden und gleichzeitig oder unmittelbar aufeinander folgend durchgeführt werden. (Anhang A enthält Veranschaulichungen der Anwendung dieser Interpretation.)

4. Die Bilanzierung hat den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung widerzuspiegeln. Zur Bestimmung des wirtschaftlichen Gehalts sind alle Aspekte und Folgen einer Vereinbarung zu beurteilen, wobei Aspekte und Folgen mit wirtschaftlichen Auswirkungen vorrangig zu berücksichtigen sind.

5. IAS 17 findet Anwendung, wenn der wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung die Übertragung des Rechts auf Nutzung eines Vermögens-

▼B

wertes für einen vereinbarten Zeitraum umfasst. U. a. folgende Indikatoren weisen unabhängig voneinander darauf hin, dass der wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung möglicherweise nicht ein Leasingverhältnis nach IAS 17 darstellt (Anhang B enthält Veranschaulichungen der Anwendung dieser Interpretation.):

(a) ein Unternehmen behält alle mit dem Eigentum an dem betreffenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen zurück und in Bezug auf die Nutzung des Vermögenswertes kommen ihm im Wesentlichen dieselben Rechte zu wie vor der Vereinbarung;

(b) Hauptzweck der Vereinbarung ist die Erzielung eines bestimmten Steuerergebnisses, nicht aber die Übertragung des Rechts auf Nutzung eines Vermögenswertes;

(c) Vereinbarung einer Option zu Bedingungen, die deren Ausübung fast sicher machen (z. B. eine Verkaufsoption, die zu einem Preis ausgeübt werden kann, der deutlich höher ist als der voraussichtliche beizulegende Zeitwert zum Optionsausübungszeitpunkt).

6. Bei der Beurteilung, ob der wirtschaftliche Gehalt eines separaten Depotkontos und Leasingverpflichtungen Vermögenswerte bzw. Schulden des Unternehmens darstellen, sind die Definitionen und Anwendungsleitlinien in den Paragraphen 49 bis 64 des Rahmenkonzepts anzuwenden. U. a. folgende Indikatoren weisen in ihrer Gesamtheit darauf hin, dass ein separates Depotkonto und Leasingverpflichtungen den Definitionen eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld nicht entsprechen und deshalb nicht von dem Unternehmen bilanziell zu erfassen sind:

(a) das Unternehmen hat kein Verfügungsrecht über das Depotkonto zur Verfolgung seiner eigenen Ziele und ist nicht verpflichtet, die Leasingzahlungen zu leisten. Dies trifft zum Beispiel zu, wenn zum Schutz des Investors im Voraus ein Betrag auf ein separates Depotkonto eingezahlt wird, das nur für Zahlungen an den Investor genutzt werden darf, der Investor sein Einverständnis dazu gibt, dass die Leasingverpflichtungen aus den Mitteln des Depotkontos erfüllt werden, und das Unternehmen die Zahlungen von dem Depotkonto an den Investor nicht zurückhalten kann;

(b) das Unternehmen geht nur ein als unwahrscheinlich zu klassifizierendes Risiko ein, den gesamten Betrag eines vom Investor erhaltenen Entgelts zurückzuerstatten und möglicherweise einen zusätzlichen Betrag zu zahlen, oder es besteht, wenn ein Entgelt nicht gezahlt wurde, ein unwahrscheinliches Risiko, einen Betrag aus einer anderen Zahlungsverpflichtung zu zahlen (z. B. einer Garantie). Ein nur unwahrscheinliches Risiko besteht zum Beispiel dann, wenn vereinbart wird, einen vorausgezahlten Betrag in risikolose Vermögenswerte zu investieren, die voraussichtlich ausreichende Cashflows erzeugen, um die Leasingverpflichtungen zu erfüllen; und

(c) außer den Anfangszahlungen zu Beginn der Laufzeit der Vereinbarung sind die einzigen im Zusammenhang mit der Vereinbarung erwarteten Cashflows die Leasingzahlungen, die ausschließlich aus Mitteln geleistet werden, die von dem separaten Depotkonto stammen, das mit den Anfangszahlungen eingerichtet wurde.

7. Andere aus einer derartigen Vereinbarung resultierende Verpflichtungen, einschließlich der Gewährung von Garantien und Verpflichtungen für den Fall der vorzeitigen Beendigung, sind je nach vereinbarten Bedingungen gemäß IAS 37 oder IAS 39 zu bilanzieren.

8. Bei der Bestimmung, wann ein Entgelt, das ein Unternehmen möglicherweise erhält, als Ertrag zu erfassen ist, sind die Kriterien aus IAS 18.20 auf die Sachverhalte und Umstände jeder Vereinbarung anzuwenden. Es ist hierbei zu berücksichtigen, ob die Vereinnahmung des Entgelts ein anhaltendes Engagement in Form von Verpflichtungen zu wesentlichen zukünftigen Leistungen voraussetzt, ob eine Beteiligung an Risiken vorliegt, die Bedingungen, zu denen Garantien vereinbart wurden und das Risiko einer Rückzahlung des Entgelts. U. a. folgende Indikatoren weisen unabhängig voneinander darauf hin, dass die Erfassung des gesamten, zu Beginn der Vereinbarungslaufzeit erhaltenen Entgelts zu diesem Zeitpunkt als Ertrag nicht zulässig ist:

(a) Verpflichtungen, bestimmte maßgebliche Tätigkeiten auszuüben oder zu unterlassen, stellen Bedingungen für die Vereinnahmung des erhaltenen Entgelts dar, weshalb der Abschluss einer rechtsverbindlichen Vereinbarung nicht die wichtigste Handlung ist, die im Rahmen der Vereinbarung gefordert wird;

(b) der Nutzung des betreffenden Vermögenswerts sind Beschränkungen auferlegt, die die Fähigkeit des Unternehmens, den Vermögenswert

▼B

zu nutzen (z. B. zu gebrauchen, zu verkaufen oder zu verpfänden) praktisch beschränken und wesentlich ändern;

(c) die Rückzahlung eines Teiles oder des gesamten Betrags des Entgelts und möglicherweise einen zusätzlichen Betrag zu zahlen, ist unwahrscheinlich. Dies liegt vor, wenn zum Beispiel:

(i) der betreffende Vermögenswert kein spezieller Vermögenswert ist, der von dem Unternehmen zur Fortführung der Geschäftstätigkeit benötigt wird, und daher die Möglichkeit besteht, dass das Unternehmen einen Betrag zahlt, um die Vereinbarung vorzeitig zu beenden; oder

(ii) das Unternehmen aufgrund der Bedingungen der Vereinbarung verpflichtet ist oder über einen begrenzten oder vollständigen Ermessensspielraum verfügt, einen vorausgezahlten Betrag in Vermögenswerte zu investieren, die einem mehr als unwesentlichen Risiko unterliegen (z. B. Kursänderungs-, Zinsänderungs- oder Kreditrisiko). In diesem Fall ist das Risiko, dass der Wert der Investition nicht ausreicht, um die Leasingverpflichtungen zu erfüllen, nicht unwahrscheinlich, und daher besteht die Möglichkeit, dass das Unternehmen noch einen gewissen Betrag zahlen muss.

9. Das Entgelt ist in der Gewinn- und Verlustrechnung auf der Basis seines wirtschaftlichen Gehalts und seiner Natur darzustellen.

Angaben

10. Bei der Bestimmung der für das Verständnis einer Vereinbarung, die nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt nicht ein Leasingverhältnis nach IAS 17 darstellt, und das Verständnis der angewandten Bilanzierungsmethode erforderlichen Angaben sind alle Aspekte der Vereinbarung zu berücksichtigen. Ein Unternehmen hat für jeden Zeitraum, in dem eine derartige Vereinbarung besteht, die folgenden Angaben zu machen:

(a) eine Beschreibung der Vereinbarung einschließlich:

(i) des betreffenden Vermögenswerts und etwaiger Beschränkungen seiner Nutzung;

(ii) der Laufzeit und anderer wichtiger Bedingungen der Vereinbarung;

(iii) miteinander verknüpfter Transaktionen, einschließlich aller Optionen; und

(b) die Bilanzierungsmethode, die auf die erhaltenen Entgelte angewandt wurde, den Betrag, der in der Berichtsperiode als Ertrag erfasst wurde, und den Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in welchem er enthalten ist.

11. Die gemäß Paragraph 10 dieser Interpretation erforderlichen Angaben sind individuell für jede Vereinbarung oder zusammengefasst für jede Gruppe von Vereinbarungen zu machen. In einer Gruppe werden Vereinbarungen über Vermögenswerte ähnlicher Art (z. B. Kraftwerke) zusammengefasst.

Datum des Beschlusses: Februar 2000.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 31. Dezember 2001 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

SIC STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-29

Angabe — Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses.

▼B

Fragestellung

1. Ein Unternehmen (der Lizenznehmer) kann mit einem anderen Unternehmen (dem Lizenzgeber) eine Vereinbarung zum Erbringen von Dienstleistungen schließen, die der Öffentlichkeit Zugang zu wichtigen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Einrichtungen gewähren. Der Lizenzgeber kann ein privates oder öffentliches Unternehmen einschließlich eines staatlichen Organs sein. Beispiele für Dienstleistungslizenzen sind Vereinbarungen über Abwasserkläranlagen und Wasserversorgungssysteme, Autobahnen, Parkhäuser und -plätze, Tunnel, Brücken, Flughäfen und Fernmeldenetze. Ein Beispiel für Vereinbarungen, die keine Dienstleistungslizenzen darstellen, ist ein Unternehmen, das seine internen Dienstleistungen auslagert (z. B. die Kantine, die Gebäudeinstandhaltung, das Rechnungswesen oder Funktionsbereiche der Informationstechnologie).

2. Bei der Vereinbarung einer Dienstleistungslizenz überträgt der Lizenzgeber dem Lizenznehmer für die Laufzeit der Lizenz normalerweise:

   (a) das Recht, Dienstleistungen zu erbringen, die der Öffentlichkeit Zugang zu wichtigen wirtschaftlichen und sozialen Einrichtungen gewähren; und

   (b) in einigen Fällen das Recht, bestimmte materielle, immaterielle und/oder finanzielle Vermögenswerte zu benutzen,

   im Austausch dafür, dass der Lizenznehmer:

   (a) sich verpflichtet, die Dienstleistungen entsprechend bestimmter Vertragsbedingungen für die Laufzeit der Lizenz zu erbringen; und

   (b) sich verpflichtet, gegebenenfalls nach Ablauf der Lizenz die Rechte zurückzugeben, die er am Anfang der Laufzeit der Lizenz erhalten bzw. während der Laufzeit der Lizenz erworben hat.

3. Das gemeinsame Merkmal aller Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen ist, dass der Lizenznehmer sowohl ein Recht erhält, als auch die Verpflichtung eingeht, öffentliche Dienstleistungen zu erbringen.

4. Die Fragestellung lautet, welche Informationen im Anhang der Abschlüsse eines Lizenznehmers und eines Lizenzgebers anzugeben sind.

5. Bestimmte Aspekte und Angaben im Zusammenhang mit einigen Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen werden schon von anderen International Accounting Standards behandelt (z. B. bezieht sich IAS 16 auf den Erwerb von Sachanlagen, IAS 17 auf das Leasing von Vermögenswerten und IAS 38 auf den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten). Die Vereinbarung einer Dienstleistungslizenz kann aber noch zu erfüllende schwebende Verträge enthalten, die in den International Accounting Standards nicht behandelt werden; es sei denn, es handelt sich um belastende Verträge, auf die IAS 37 Anwendung findet. Daher behandelt diese Interpretation zusätzliche Angaben über Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen.

Beschluss

6. Bei der Bestimmung der angemessenen Angaben im Anhang des Abschlusses sind alle Aspekte einer Vereinbarung von Dienstleistungslizenzen zu berücksichtigen. Lizenznehmer und Lizenzgeber haben in jeder Berichtsperiode folgende Angaben zu machen:

   (a) eine Beschreibung der Vereinbarung;

   (b) wesentliche Bestimmungen der Vereinbarung, die den Betrag, den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit des Eintretens künftiger Cashflows beeinflussen können (z. B. die Laufzeit der Lizenz, Termine für die Neufestsetzung der Gebühren und die Basis, aufgrund derer Gebührenanpassungen oder Neuverhandlungen bestimmt werden);

   (c) Art und Umfang (z. B. Menge, Laufzeit oder gegebenenfalls Betrag) von:

      (i) Rechten, bestimmte Vermögenswerte zu nutzen;

      (ii) zu erfüllenden Verpflichtungen oder Rechten auf das Erbringen von Dienstleistungen;

      (iii) Verpflichtungen, Sachanlagen zu erwerben oder zu errichten;

▼B

(iv) Verpflichtungen, bestimmte Vermögenswerte am Ende der Laufzeit der Lizenz zu übergeben oder Ansprüche, solche zu diesem Zeitpunkt zu erhalten;

(v) Verlängerungs- und Kündigungsoptionen; und

(vi) anderen Rechten und Verpflichtungen (z. B. Großreparaturen und -instandhaltungen); und

(d) Veränderungen der Vereinbarung während der Laufzeit der Lizenz.

7. Die gemäß Paragraph 6 dieser Interpretation erforderlichen Angaben sind individuell für jede Vereinbarung von Dienstleistungslizenzen oder zusammengefasst für jede Gruppe von Vereinbarungen zu Dienstleistungslizenzen zu machen. Eine Gruppe von Dienstleistungslizenz-Vereinbarungen umfasst Dienstleistungen ähnlicher Natur (z. B. Maut-Einnahmen, Telekommunikations-Dienstleistungen und Abwasserklärdienste).

Datum des Beschlusses: Mai 2001.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 31. Dezember 2001 in Kraft.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-31

Erträge — Tausch von Werbeleistungen

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee erfüllen. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 18 (überarbeitet 1993), Erträge.

Fragestellung

1. Ein Unternehmen (Verkäufer) kann ein Tauschgeschäft abschließen, mit dem es Werbedienstleistungen erbringt und dafür vom Kunden (Kunde) Werbedienstleistungen erhält. Mögliche Formen dieser Dienstleistungen sind: Schaltung von Anzeigen auf Internetseiten, Plakatanschläge, Sendung von Werbung in Radio oder Fernsehen, die Veröffentlichung von Anzeigen in Zeitschriften oder Zeitungen oder die Präsentation in einem anderen Medium.

2. In einigen dieser Fälle kommt es beim Leistungsaustausch zwischen den Unternehmen nicht zu einer Zahlung oder zu einer anderen Gegenleistung über die getauschten Werbeleistungen hinaus. In einigen anderen Fällen werden zusätzlich Zahlungen oder andere Gegenleistungen in gleicher oder ähnlicher Höhe ausgetauscht.

3. Ein Verkäufer, der im Zuge seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit Werbedienstleistungen erbringt, erfasst den Ertrag des auf Werbedienstleistungen beruhenden Tauschgeschäfts nach IAS 18, wenn unter anderem die folgenden Kriterien erfüllt sind: die ausgetauschten Dienstleistungen sind art- und wertmäßig unterschiedlich (IAS 18.12) und die Höhe des Ertrags kann verlässlich bewertet werden (IAS 18.20(a)). Diese Interpretation ist nur auf den Tausch von art- und wertmäßig unterschiedlichen Werbedienstleistungen anzuwenden. Der Tausch von art- und wertgleichen Werbedienstleistungen ist ein Geschäft, bei dem nach IAS 18 kein Ertrag entsteht.

4. Die Fragestellung lautet, unter welchen Umständen ein Verkäufer den Ertrag verlässlich mit dem beizulegenden Zeitwert einer Werbedienstleistung ermitteln kann, die in einem Tauschgeschäft erhalten oder erbracht wurde.

Beschluss

5. Der Ertrag aus im Rahmen eines Tauschgeschäftes erbrachten Werbedienstleistungen kann nicht verlässlich als beizulegender Zeitwert der erhaltenen Werbedienstleistungen bewertet werden. Der Verkäufer kann jedoch den Ertrag verlässlich mit dem beizulegenden Zeitwert der von

▼B

ihm im Zuge eines Tauschgeschäfts erbrachten Werbedienstleistungen bewerten, wenn er als Vergleichsmaßstab ausschließlich Geschäfte heranzieht, die keine Tauschgeschäfte sind und die:

(a) Werbung betreffen, die der Werbung des zu beurteilenden Tauschgeschäfts gleicht;

(b) häufig vorkommen;

(c) im Verhältnis zu allen abgeschlossenen Werbegeschäften des Unternehmens, die der Werbung des zu beurteilenden Tauschgeschäfts gleichen, nach Anzahl und Wert überwiegen;

(d) eine Barzahlung bzw. eine andere Form der Gegenleistung (z. B. marktfähige Wertpapiere, nicht-monetäre Vermögenswerte und andere Dienstleistungen) enthalten, deren beizulegender Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann; und

(e) bei denen der Vertragspartner nicht derselbe ist wie bei dem zu beurteilenden Tauschgeschäft.

Datum des Beschlusses: Mai 2001.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 31. Dezember 2001 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Übergangsbestimmungen des IAS 8.46 vorzunehmen.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION SIC-32

Immaterielle Vermögenswerte — Websitekosten

Paragraph 11 des IAS 1 (überarbeitet 1997), Darstellung des Abschlusses, schreibt vor, dass Abschlüsse nicht als mit den International Accounting Standards übereinstimmend zu bezeichnen sind, solange sie nicht sämtlichen Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation des Standing Interpretations Committee gerecht werden. Die SIC-Interpretationen brauchen nicht auf unwesentliche Sachverhalte angewendet zu werden.

Verweis: IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte.

Fragestellung

1. Einem Unternehmen können interne Ausgaben durch die Entwicklung und den Betrieb einer eigenen Website für den betriebsinternen oder -externen Gebrauch entstehen. Eine Website, die für den externen Gebrauch entworfen wird, kann verschiedenen Zwecken dienen, wie zum Beispiel der Vermarktung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen, dem Anbieten von elektronischen Dienstleistungen und dem Verkauf von Produkten und Dienstleistungen. Eine Website für den innerbetrieblichen Gebrauch kann dem Speichern von Richtlinien der Unternehmenspolitik und von Kundendaten dienen, wie auch dem Suchen von betriebsrelevanter Information.

2. Die Entwicklungsphasen einer Website lassen sich wie folgt beschreiben:

   (a) Planung — umfasst die Durchführung von Realisierbarkeitsstudien, die Definition von Zweck und Leistungsumfang, die Bewertung von Alternativen und die Festlegung von Prioritäten;

   (b) Anwendung und Entwicklung der Infrastruktur — umfasst die Einrichtung einer Domain, den Erwerb und die Entwicklung der Hardware und der Betriebssoftware, die Installierung der entwickelten Anwendungen und die Belastungsprobe;

   (c) Entwicklung des graphischen Designs — umfasst das Design des Erscheinungsbilds der Webseiten;

   (d) Inhaltliche Entwicklung — umfasst die Erstellung, den Erwerb, die Vorbereitung und das Hochladen von textlicher oder graphischer Information für die Website im Zuge der Entwicklung der Website. Diese Information kann entweder in separaten Datenbanken gespeichert werden, die in die Website integriert werden (oder auf die von der Website aus Zugriff besteht) oder die direkt in die Webseiten einprogrammiert werden.

3. Nach dem Abschluss der Entwicklungsphase einer Website beginnt die Betriebsphase. Während dieser Phase unterhält und verbessert ein

▼B

Unternehmen die Anwendungen, die Infrastruktur, das graphische Design und den Inhalt der Website.

4. Bei der Bilanzierung von internen Ausgaben für die Entwicklung und den Betrieb einer unternehmenseigenen Website für den internen oder externen Gebrauch, lauten die Fragestellungen wie folgt:

   (a) ob es sich bei der Website um einen selbst geschaffenen internen Vermögenswert handelt, der den Vorschriften von IAS 38 unterliegt; und

   (b) welches die angemessene Bilanzierungsmethode für diese Ausgaben ist.

5. Diese Interpretation gilt nicht für Ausgaben für den Erwerb, die Entwicklung und den Betrieb der Hardware (z. B. Web-Server, Staging-Server, Produktions-Server und Internetanschlüsse) einer Website. Diese Ausgaben sind gemäß Standard IAS 16, Sachanlagen (überarbeitet 1998) anzusetzen. Wenn ein Unternehmen Ausgaben für einen Internetdienstleister tätigt, der die Website als Provider ins Netz stellt, ist die Ausgabe darüber hinaus gemäß Standard IAS 8.7 und dem Rahmenkonzept bei Erhalt der Dienstleistung zu erfassen.

6. IAS 38 gilt nicht für immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zum Verkauf gehalten werden (siehe IAS 2, Vorräte und IAS 11, Fertigungsaufträge) und nicht für Leasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IAS 17, Leasingverhältnisse fallen. Dementsprechend gilt diese Interpretation nicht für Ausgaben im Zuge der Entwicklung oder des Betriebs einer Website (oder Website-Software), die an ein anderes Unternehmen veräußert werden soll. Wenn eine Website im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses gemietet wird, wendet der Leasinggeber diese Interpretation an. Wenn eine Website im Rahmen eines Finanzierungsleasings gehalten wird, wendet der Leasingnehmer diese Interpretation nach erstmaligem Ansatz des Leasinggegenstandes an.

Beschluss

7. Bei einer unternehmenseigenen Website, der eine Entwicklung vorausgegangen ist und die für den internen oder externen Gebrauch bestimmt ist, handelt es sich um einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswert, der den Vorschriften von IAS 38 unterliegt.

8. Eine Website, der eine Entwicklung vorausgegangen ist, ist aber nur dann als immaterieller Vermögenswert zu erfassen, wenn das Unternehmen außer den allgemeinen Voraussetzungen für Ansatz und erstmalige Bewertung, wie in IAS 38.19 beschrieben, auch die Voraussetzungen gemäß IAS 38.45 erfüllt. Insbesondere erfüllt ein Unternehmen vielleicht die Voraussetzungen für den Nachweis, dass seine Website einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen gemäß IAS 38.45(d) erzeugen wird, wenn über sie zum Beispiel Erträge erwirtschaftet werden können, möglicherweise sogar direkte Erträge, weil Bestellungen online aufgegeben werden können. Ein Unternehmen ist nicht in der Lage, nachzuweisen, in welcher Weise eine Website, die ausschließlich oder hauptsächlich zu dem Zweck entwickelt wurde, die unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen zu vermarkten und zu bewerben, einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird, daraus folgt, dass die Ausgaben für die Entwicklung der Website bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen sind.

9. Jede interne Ausgabe für die Entwicklung und den Betrieb einer unternehmenseigenen Website ist gemäß IAS 38 anzusetzen. Die Art der jeweiligen Tätigkeit, für die die Ausgaben entstehen (z. B. für die Schulung von Angestellten oder die Unterhaltung der Website) sowie die Entwicklungs- oder Nachentwicklungsphase der Website, ist zu bewerten, um die angemessene Bilanzierungsmethode zu bestimmen (zusätzliche Anwendungsleitlinien sind im Anhang dieser Interpretation zu entnehmen). Einige Beispiele:

   (a) Die Planungsphase gleicht ihrer Art nach der Forschungsphase aus IAS 38.42 bis 44. Ausgaben innerhalb dieser Phase sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen;

   (b) Die Phasen Anwendung und Entwicklung der Infrastruktur, Entwicklung des graphischen Designs und inhaltliche Entwicklung, gleichen ihrem Wesen nach, sofern Inhalt nicht zum Zweck der Vermarktung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen entwickelt wird, der Entwicklungsphase aus IAS 38.45 bis 52. Ausgaben, die in diesen Phasen getätigt werden, sind Teil der Kosten einer Website, die als immaterieller

▼B

Vermögenswert gemäß Paragraph 8 dieser Interpretation erfasst wird, wenn die Ausgaben der Vorbereitung der Website auf ihren beabsichtigten Gebrauch direkt zugerechnet oder auf vernünftiger und stetiger Basis indirekt zugeordnet werden können. Zum Beispiel sind Ausgaben für den Erwerb oder die Erstellung von website-spezifischem Inhalt (bei dem es sich nicht um Inhalte handelt, die die unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen vermarktet und bewerben) oder Ausgaben, die den Gebrauch des Inhalts der Website ermöglichen (z. B. die Zahlung einer Gebühr für eine Nachdrucklizenz), als Teil der Entwicklungskosten zu erfassen, wenn diese Bedingungen erfüllt werden. Gemäß IAS 38.59 sind Ausgaben für einen immateriellen Posten, der ursprünglich in früheren Abschlüssen als Aufwand erfasst wurde, zu einem späteren Zeitpunkt jedoch nicht mehr als Teil der Kosten eines immateriellen Vermögenswertes zu erfassen (z. B. wenn die Kosten für das Copyright vollständig abgeschrieben sind und der Inhalt danach auf einer Website bereitgestellt wird);

(c) Ausgaben, die während der Phase der inhaltlichten Entwicklung getätigt werden, wenn es um Inhalte geht, die zur Vermarktung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen entwickelt werden (z. B. Produkt-Fotografien), sind gemäß IAS 38.57 (c) bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen. Sind zum Beispiel Ausgaben für professionelle Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Fotografieren von unternehmenseigenen Produkten mit Digitaltechnik und der Verbesserung der Produktpräsentation zu bewerten, sind diese Ausgaben bei Erhalt der Dienstleistungen im laufenden Prozess als Aufwand zu erfassen, nicht, wenn die Digitalaufnahmen auf der Website präsentiert werden;

(d) Die Betriebsphase beginnt, sobald die Entwicklung einer Website abgeschlossen ist. Ausgaben, die in dieser Phase getätigt werden, sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie erfüllen die Kriterien aus IAS 38.60.

10. Eine Website, die als ein immaterieller Vermögenswert gemäß Paragraph 8 der vorliegenden Interpretation erfasst wird, ist nach dem erstmaligen Ansatz durch die Erfüllung der Voraussetzungen aus IAS 38.63 bis 78 zu bewerten. Die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer einer Website hat kurz zu sein.

Datum des Beschlusses: Mai 2001.

Zeitpunkt des Inkrafttretens: Diese Interpretation tritt am 25. März 2002 in Kraft. Die Auswirkungen der Umsetzung dieser Interpretation sind nach den Übergangsbestimmungen gemäß IAS 38.118 bis 121 zu erfassen. Wenn eine Website also die Kriterien für eine Erfassung als immaterieller Vermögenswert nicht erfüllt, aber vorher als Vermögenswert erfasst wurde, ist dieser Posten auszubuchen, wenn diese Interpretation in Kraft tritt. Wenn eine Website bereits existiert und die Ausgaben für ihre Entwicklung die Kriterien für die Erfassung als ein immaterieller Vermögenswert erfüllen, vorher aber nicht als Vermögenswert erfasst wurden, ist der immaterielle Vermögenswert nicht zu erfassen, wenn diese Interpretation in Kraft tritt. Wenn eine Website bereits existiert und die Ausgaben für ihre Entwicklung die Kriterien für die Erfassung als ein immaterieller Vermögenswert erfüllen, und vorher als Vermögenswert erfasst wurden und ursprünglich mit Herstellungskosten bewertet wurden, wird der ursprünglich erfasste Betrag als richtig bestimmt angesehen.

▼M5

▼M4

IFRIC INTERPRETATION 1

Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

VERWEISE

IAS 1	*Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003)
IAS 8	*Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler*
IAS 16	*Sachanlagen* (überarbeitet 2003)
IAS 23	*Fremdkapitalkosten*

▼M4

IAS 36	*Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004)
IAS 37	*Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

1 Viele Unternehmen sind verpflichtet, Sachanlagen zu demontieren, zu entfernen und wiederherzustellen. In dieser Interpretation werden solche Verpflichtungen als ‚Rückstellungen für Entsorgungs- „Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen" bezeichnet. Gemäß IAS 16 umfassen die Anschaffungskosten von Sachanlagen die erstmalig geschätzten Kosten für die Demontage und das Entfernen des Gegenstandes sowie die Wiederherstellung des Standortes, an dem er sich befindet, d.h. die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb des Gegenstandes eingeht oder anschließend, wenn es während einer gewissen Periode den Gegenstand zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten nutzt. IAS 37 enthält Vorschriften zur Bewertung von Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen. Diese Interpretation enthält Leitlinien zur Bilanzierung der Auswirkung von Bewertungsänderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen vor.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Diese Interpretation wird auf Bewertungsänderungen jeder bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen angewendet, die sowohl

(a) im Rahmen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage gemäß IAS 16 angesetzt wurde;

als auch

(b) als eine Verbindlichkeit gemäß IAS 37 angesetzt wurde.

Eine Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen kann beispielsweise beim Abbruch einer Fabrikanlage, bei der Sanierung von Umweltschäden in der rohstoffgewinnenden Industrie oder bei der Entfernung von Sachanlagen entstehen.

FRAGESTELLUNG

3 Diese Interpretation behandelt, wie die Auswirkung der folgenden Ereignisse auf die Bewertung einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu bilanzieren ist:

(a) eine Änderung des geschätzten Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen (z.B. Cashflows), der für die Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist;

(b) eine Änderung des aktuellen auf dem Markt basierenden Abzinsungssatzes gemäß Definition von IAS 37, Paragraph 47 (dies schließt Änderungen des Zinseffekts und für die Schuld spezifische Risiken ein);

und

(c) eine Erhöhung, die den Zeitablauf widerspiegelt (dies wird auch als Aufzinsung bezeichnet).

BESCHLUSS

4 Bewertungsänderungen einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen, die auf Änderungen der geschätzten Fälligkeit oder Höhe des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen, der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, oder auf einer Änderung des Abzinsungssatzes beruhen, sind gemäß den nachstehenden Paragraphen 5-7 zu behandeln.

5 Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet:

(a) sind Änderungen der Rückstellung gemäß b) zu den Anschaffungskosten des dazugehörigen Vermögenswertes in der laufenden Periode hinzuzufügen oder davon abzuziehen.

▼M4

(b) darf der von den Anschaffungskosten des Vermögenswertes abgezogene Betrag seinen Buchwert nicht übersteigen. Wenn eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert des Vermögenswertes übersteigt, ist dieser Überhang unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen.

(c) hat das Unternehmen, wenn die Anpassung zu einem Zugang zu den Anschaffungskosten eines Vermögenswertes führt, zu bedenken, ob dies ein Anhaltspunkt dafür ist, dass der neue Buchwert des Vermögenswertes nicht voll erzielbar sein könnte. Liegt ein solcher Anhaltspunkt vor, hat das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung zu prüfen, indem es seinen erzielbaren Betrag schätzt, und jeden Wertminderungsaufwand gemäß IAS 36 zu erfassen.

6 Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Neubewertungsmodell bewertet:

(a) gehen die Änderungen in die für diesen Vermögenswert angesetzten Neubewertungsrücklage ein, so dass:

(i) eine Abnahme der Rückstellung (gemäß (b)) direkt in der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital erfasst wird, es sei denn, sie ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie eine in der Vergangenheit als Aufwand erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes rückgängig macht.

(ii) eine Erhöhung der Rückstellung erfolgwirksam erfasst wird, es sei denn, sie ist direkt von der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital abzusetzen, soweit sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.

(b) ist, im Fall dass eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert überschreitet, der angesetzt worden wäre, wenn der Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert worden wäre, der Überhang umgehend erfolgswirksam zu erfassen.

(c) ist eine Änderung der Rückstellung ein Anhaltspunkt dafür, dass der Vermögenswert neu bewertet werden müsste, um sicherzustellen dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwertes zum Bilanzstichtag ermittelt werden würde. Jede dieser Neubewertungen ist bei der Bestimmung der Beträge, die erfolgswirksam und im Eigenkapital gemäß (a) erfasst werden, zu berücksichtigen. Ist eine Neubewertung erforderlich, sind alle Vermögenswerte dieser Klasse neu zu bewerten.

(d) ist nach IAS 1 jeder direkt im Eigenkapital erfasste Ertrags- und Aufwandsposten in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals auszuweisen. Zur Erfüllung dieser Anforderung ist die Veränderung der Neubewertungsrücklage, die auf einer Änderung der Rückstellung beruht, gesondert zu identifizieren und als solche anzugeben.

7 Das angepasste Abschreibungsvolumen des Vermögenswertes wird über seine Nutzungsdauer abgeschrieben. Wenn der dazugehörige Vermögenswert das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat, sind daher alle nachfolgenden Änderungen der Rückstellung erfolgswirksam zu erfassen, wenn sie anfallen. Dies gilt sowohl für das Anschaffungskostenmodell als auch für das Neubewertungsmodell.

8 Die periodische Aufzinsung ist erfolgswirksam als Finanzierungsaufwand zu erfassen, wenn sie anfällt. Die nach IAS 23 zulässige Alternative der Aktivierung ist nicht erlaubt.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

9 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. September 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. September 2004 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

▼M4

ÜBERGANG

10 Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Bestimmungen von IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* vorzunehmen. (*)

(*) Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für eine Berichtsperiode, die vor dem 1. Januar 2005 beginnt, anwendet, hat das Unternehmen die Bestimmungen der früheren Fassung von IAS 8 mit dem Titel *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* anzuwenden, es sei denn, das Unternehmen wendet die überarbeitete Fassung dieses Standards für die frühere Periode an.

▼M4

ANHANG

Änderungen zu IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1.September 2004 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird diese Interpretation auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

A1. IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* und die begleitenden Dokumente werden wie folgt geändert.

In Paragraph 12 dieses IFRS wird der Verweis auf die Paragraphen 13-25D auf 13-25E geändert.

Die Unterparagraphen 13(h) und (i) dieses IFRS werden wie folgt geändert und der Unterparagraph (j) eingefügt:

(h) Transaktionen mit anteilsbasierten Zahlungen (Paragraphen 25B und 25C);

(i) Versicherungsverträge (Paragraph 25D);

und

(j) in den Anschaffungskosten von Sachanlagen enthaltene Entsorgungsschulden (Paragraph 25E).

Eine neue Überschrift und Paragraph 25E werden wie folgt in diesen IFRS eingefügt:

In den Anschaffungskosten von Sachanlagen enthaltene Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

25E IFRIC 1 *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen* fordert, dass spezifizierte Änderungen einer Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu den Anschaffungskosten des dazugehörigen Vermögenswertes hinzugefügt oder davon abgezogen werden; das angepasste Abschreibungsvolumen des Vermögenswertes wird dann prospektiv über seine verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben. Ein Erstanwender braucht diese Anforderungen für Änderungen solcher Rückstellungen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRSs auftraten, nicht anzuwenden. Wenn ein Erstanwender diese Ausnahme nutzt, hat er:

(a) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die Rückstellung gemäß IAS 37 zu bewerten;

(b) sofern die Rückstellung im Anwendungsbereich von IFRIC 1 liegt, den Betrag, der in den Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswertes beim ersten Auftreten der Verpflichtung enthalten gewesen wäre, zu schätzen, indem die Rückstellung zu dem Zeitpunkt unter Einsatz seiner bestmöglichen Schätzung des/der historisch risikobereinigten Abzinsungssatzes/-sätze diskontiert wird, die für diese Rückstellung für die dazwischen liegenden Perioden angewendet worden wären;

und

(c) zum Übergangszeitpunkt auf IFRS die kumulierte Abschreibung auf den Betrag auf Grundlage der laufenden Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswertes unter Anwendung der vom Unternehmen gemäß IFRS eingesetzten Abschreibungsmethode zu berechnen.

▼M7

IFRIC INTERPRETATION 2

Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente

Verweise

— IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* (überarbeitet 2003)

— IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003)

▼M7

Hintergrund

1 Genossenschaften und ähnliche Unternehmen werden von einer Gruppe von Personen zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher oder sozialer Interessen gegründet. In den einzelstaatlichen Gesetzen ist eine Genossenschaft meist als eine Gesellschaft definiert, welche die gegenseitige wirtschaftliche Förderung ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes bezweckt (Prinzip der Selbsthilfe). Die Anteile der Mitglieder einer Genossenschaft werden häufig unter der Bezeichnung Geschäftsanteile, Genossenschaftsanteile o. ä. geführt und nachfolgend als „Geschäftsanteile“ bezeichnet.

2 IAS 32 stellt Grundsätze für die Klassifizierung von Finanzinstrumenten als finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapital auf. Diese Grundsätze beziehen sich insbesondere auf die Klassifizierung kündbarer Instrumente, die den Inhaber zur Rückgabe an den Emittenten gegen flüssige Mittel oder andere Finanzinstrumente berechtigen. Die Anwendung dieser Grundsätze auf die Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente gestaltet sich schwierig. Einige Adressaten des „International Accounting Standards Board“ haben den Wunsch geäußert, Unterstützung zu erhalten, wie die Grundsätze des IAS 32 auf Geschäftsanteile und ähnliche Instrumente, die bestimmte Merkmale aufweisen, anzuwenden sind und unter welchen Umständen diese Merkmale einen Einfluss auf die Klassifizierung als Verbindlichkeiten oder Eigenkapital haben.

Anwendungsbereich

3 Diese Interpretation ist auf Finanzinstrumente anzuwenden, die in den Anwendungsbereich von IAS 32 fallen, einschließlich an Genossenschaftsmitglieder ausgegebener Anteile, mit denen das Eigentumsrecht der Mitglieder am Unternehmen verbrieft wird. Sie erstreckt sich nicht auf Finanzinstrumente, die in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu erfüllen sind oder erfüllt werden können.

Fragestellung

4 Viele Finanzinstrumente, darunter auch Geschäftsanteile, sind mit Eigenschaften wie Stimmrechten und Ansprüchen auf Dividenden verbunden, die für eine Klassifizierung als Eigenkapital sprechen. Einige Finanzinstrumente berechtigen den Inhaber, eine Rücknahme gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu verlangen, können jedoch Beschränkungen hinsichtlich einer solchen Rücknahme unterliegen. Wie lässt sich anhand dieser Rücknahmebedingungen bestimmen, ob ein Finanzinstrument als Verbindlichkeit oder Eigenkapital einzustufen ist?

Beschluss

5 Das vertragliche Recht des Inhabers eines Finanzinstruments (worunter auch ein Geschäftsanteil an einer Genossenschaft fällt), eine Rücknahme zu verlangen, führt nicht von vornherein zu einer Klassifizierung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit. Vielmehr hat ein Unternehmen bei der Entscheidung, ob ein Finanzinstrument als finanzielle Verbindlichkeit oder Eigenkapital einzustufen ist, alle rechtlichen Bestimmungen und Gegebenheiten des Finanzinstruments zu berücksichtigen. Hierzu gehören auch die einschlägigen lokalen Gesetze und Vorschriften sowie die zum Zeitpunkt der Klassifizierung gültige Satzung des Unternehmens. Voraussichtliche künftige Änderungen dieser Gesetze, Vorschriften oder der Satzung sind dagegen nicht zu berücksichtigen.

6 Geschäftsanteile, die dem Eigenkapital zugeordnet würden, wenn die Mitglieder nicht das Recht hätten, eine Rücknahme zu verlangen, stellen Eigenkapital dar, wenn eine der in den Paragraphen 7 und 8 genannten Bedingungen erfüllt ist. Sichteinlagen, einschließlich Kontokorrentkonten, Einlagenkonten und ähnliche Verträge, die Mitglieder in ihrer Eigenschaft als Kunden schließen, sind als finanzielle Verbindlichkeiten des Unternehmens zu klassifizieren.

7 Geschäftsanteile stellen Eigenkapital dar, wenn das Unternehmen ein uneingeschränktes Recht auf Ablehnung der Rücknahme von Geschäftsanteilen besitzt.

8 Lokale Gesetze, Vorschriften oder die Satzung des Unternehmens können die Rücknahme von Geschäftsanteilen mit verschiedenen Verboten belegen, wie z. B. uneingeschränkten Verboten oder Verboten, die auf Liquiditätskriterien beruhen. Ist eine Rücknahme nach lokalen Gesetzen, Vorschriften oder der Satzung des Unternehmens uneingeschränkt verboten, sind die Geschäftsanteile als Eigenkapital zu behandeln.

▼M7

Dagegen führen Bestimmungen in lokalen Gesetzen, Vorschriften oder der Satzung des Unternehmens, die eine Rücknahme nur dann verbieten, wenn bestimmte Bedingungen — wie beispielsweise Liquiditätsgrenzen — erfüllt (oder nicht erfüllt) sind, nicht zu einer Klassifizierung von Geschäftsanteilen als Eigenkapital.

9 Ein uneingeschränktes Verbot kann absolut sein und alle Rücknahmen verbieten. Ein uneingeschränktes Verbot kann aber auch nur teilweise gelten und die Rücknahme von Geschäftsanteilen insoweit verbieten, als durch die Rücknahme die Anzahl der Geschäftsanteile oder die Höhe des auf die Geschäftsanteile eingezahlten Kapitals einen bestimmten Mindestbetrag unterschreitet. Geschäftsanteile, die nicht unter das Rücknahmeverbot fallen, stellen Verbindlichkeiten dar, sofern das Unternehmen nicht über das in Paragraph 7 beschriebene uneingeschränkte Recht auf Ablehnung der Rücknahme verfügt. In einigen Fällen kann sich die Anzahl der Anteile oder die Höhe des eingezahlten Kapitals, die bzw. das von einem Rücknahmeverbot betroffen sind bzw. ist, von Zeit zu Zeit ändern. Eine derartige Änderung führt zu einer Umbuchung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital.

10 Beim erstmaligen Ansatz hat das Unternehmen seine als finanzielle Verbindlichkeit klassifizierten Geschäftsanteile zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei uneingeschränkt rückgabefähigen Geschäftsanteilen ist der beizulegende Zeitwert dieser finanziellen Verbindlichkeit mindestens mit dem gemäß den Rücknahmebestimmungen in der Satzung des Unternehmens oder gemäß dem einschlägigen Gesetz zahlbaren Höchstbetrag anzusetzen, abgezinst vom frühest möglichen Fälligkeitszeitpunkt an (siehe Beispiel 3).

11 Nach Paragraph 35 des IAS 32 sind Ausschüttungen an Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten, gemindert um alle damit verbundenen Ertragssteuervorteile, direkt vom Eigenkapital abzusetzen. Bei Finanzinstrumenten, die als finanzielle Verbindlichkeiten klassifiziert werden, sind Zinsen, Dividenden und andere Erträge unbeschadet ihrer möglichen gesetzlichen Bezeichnung als Dividenden, Zinsen oder Ähnliches als Aufwand zu berücksichtigen.

12 Der Anhang, der integraler Bestandteil des Beschlusses ist, enthält Beispiele für die Anwendung dieses Beschlusses.

Angaben

13 Führt eine Änderung des Rücknahmeverbots zu einer Umklassifizierung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital, hat das Unternehmen den Betrag, den Zeitpunkt und den Grund für die Umklassifizierung gesondert anzugeben.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

14 Der Zeitpunkt des Inkrafttretens und die Übergangsbestimmungen dieser Interpretation entsprechen denen des IAS 32 (überarbeitet 2003). Diese Interpretation ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben. Diese Interpretation ist rückwirkend anzuwenden.

▼M7

ANHANG

BEISPIELE FÜR DIE ANWENDUNG DES BESCHLUSSES

Dieser Anhang ist Bestandteil der Interpretation.

A1 Dieser Anhang enthält sieben Beispiele für die Anwendung des IFRIC Beschlusses. Die Beispiele stellen keine erschöpfende Liste dar; es sind auch andere Konstellationen denkbar. Jedes Beispiel beruht auf der Annahme, dass außer der im Beispiel genannten Gegebenheiten keine weiteren Bedingungen vorliegen, die eine Klassifizierung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit erforderlich machen würden.

UNEINGESCHRÄNKTES RECHT AUF ABLEHNUNG DER RÜCKNAHME (Paragraph 7)

Beispiel 1

Sachverhalt

A2 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Dieser Ermessensspielraum ist in der Satzung nicht weiter ausgeführt und wird auch keinen Beschränkungen unterworfen. In der Vergangenheit hat das Unternehmen die Rücknahme von Geschäftsanteilen noch nie abgelehnt, obwohl der Vorstand hierzu berechtigt ist.

Klassifizierung

A3 Das Unternehmen verfügt über das uneingeschränkte Recht, die Rücknahme abzulehnen. Folglich stellen die Geschäftsanteile Eigenkapital dar. IAS 32 stellt Grundsätze für die Klassifizierung auf, die auf den Vertragsbedingungen des Finanzinstruments beruhen, und merkt an, dass eine Zahlungshistorie oder beabsichtigte freiwillige Zahlungen keine Einstufung als Verbindlichkeit auslösen. In Paragraph AG26 von IAS 32 heißt es:

Wenn Vorzugsaktien unkündbar sind, hängt die angemessene Klassifizierung von den anderen mit ihnen verbundenen Rechten ab. Die Klassifizierung erfolgt entsprechend der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarungen und den Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten und für Eigenkapitalinstrumente. Wenn Gewinnausschüttungen an Inhaber von kumulativen oder nicht-kumulativen Vorzugsaktien im Ermessensspielraum des Emittenten liegen, gelten die Aktien als Eigenkapitalinstrumente. Die Klassifizierung einer Vorzugsaktie als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit wird beispielsweise nicht beeinflusst durch:

a) die Vornahme von Ausschüttungen in der Vergangenheit,

b) die Absicht, künftig Ausschüttungen vorzunehmen,

c) eine mögliche nachteilige Auswirkung auf den Kurs der Stammaktien des Emittenten, falls keine Ausschüttungen vorgenommen werden (auf Grund von Beschränkungen hinsichtlich der Zahlung von Dividenden auf Stammaktien, wenn keine Dividenden auf Vorzugsaktien gezahlt werden),

d) die Höhe der Rücklagen des Emittenten,

e) eine Gewinn- oder Verlusterwartung des Emittenten für eine Berichtsperiode oder

f) die Fähigkeit oder Unfähigkeit des Emittenten, die Höhe seines Periodenergebnisses zu beeinflussen.

Beispiel 2

Sachverhalt

A4 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Sie führt jedoch weiter aus, dass ein Antrag auf Rücknahme automatisch genehmigt wird, sofern das Unternehmen mit dieser Zahlung nicht gegen lokale Liquiditäts- oder Reservevorschriften verstoßen würde.

▼M7

Klassifizierung

A5 Das Unternehmen verfügt nicht über das uneingeschränkte Recht auf Ablehnung der Rücknahme. Folglich stellen die Geschäftsanteile eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die vorstehend beschriebene Einschränkung bezieht sich auf die Fähigkeit des Unternehmens, eine Verbindlichkeit zu begleichen. Rücknahmen werden nur dann und so lange beschränkt, wenn bzw. wie die Liquiditäts- oder Reserveanforderungen nicht erfüllt sind. Folglich führen diese Einschränkungen nach den Grundsätzen von IAS 32 nicht zu einer Klassifizierung des Finanzinstruments als Eigenkapital. In Paragraph AG25 des IAS 32 heißt es:

> Vorzugsaktien können mit verschiedenen Rechten ausgestattet emittiert werden. Bei der Einstufung einer Vorzugsaktie als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument bewertet ein Emittent die einzelnen Rechte, die mit der Aktie verbunden sind, um zu bestimmen, ob sie die grundlegenden Eigenschaften einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt. Beispielsweise beinhaltet eine Vorzugsaktie, die eine Rücknahme zu einem bestimmten Zeitpunkt oder auf Wunsch des Inhabers vorsieht, eine finanzielle Verbindlichkeit, da der Emittent zur Abgabe von finanziellen Vermögenswerten an den Aktieninhaber verpflichtet ist. *Die möglicherweise fehlende Fähigkeit eines Emittenten, der vertraglich vereinbarten Rücknahmeverpflichtung von Vorzugsaktien nachzukommen, sei es aus Mangel an Finanzmitteln, auf Grund einer gesetzlich vorgeschriebenen Verfügungsbeschränkung oder ungenügender Gewinne oder Rücklagen, macht die Verpflichtung nicht hinfällig.* [Hervorhebung hinzugefügt.]

RÜCKNAHMEVERBOTE (Paragraphen 8 und 9)

Beispiel 3

Sachverhalt

A6 Eine Genossenschaft hat an ihre Mitglieder zu unterschiedlichen Zeitpunkten und unterschiedlichen Beträgen bisher die folgenden Anteile ausgegeben:

a) 1. Januar 20x1 100 000 Anteile zu je WE 10 (WE 1 000 000);

b) 1. Januar 20x2 100 000 Anteile zu je WE 20 (weitere WE 2 000 000, so dass insgesamt Anteile im Wert von WE 3 000 000 ausgegeben wurden).

Die Anteile sind auf Verlangen zu ihrem jeweiligen Ausgabepreis rücknahmepflichtig.

A7 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass kumulative Rücknahmen nicht mehr als 20 Prozent der größten Anzahl jemals in Umlauf gewesener Geschäftsanteile betragen dürfen. Am 31. Dezember 20x2 hatte das Unternehmen 200 000 umlaufende Anteile, was der höchsten Anzahl von Geschäftsanteilen entspricht, die je in Umlauf waren. Bisher wurden keine Anteile zurückgenommen. Am 1. Januar 20x3 ändert das Unternehmen seine Satzung und setzt die Höchstgrenze für kumulative Rücknahmen auf 25 Prozent der größten Anzahl jemals in Umlauf gewesener Geschäftsanteile herauf.

Klassifizierung

Vor der Satzungsänderung

A8 Die Anteile, die nicht unter das Rücknahmeverbot fallen, stellen eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die Genossenschaft bewertet diese finanzielle Verbindlichkeit beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert. Da diese Anteile auf Verlangen rücknahmepflichtig sind, bestimmt sie den beizulegenden Zeitwert gemäß den Bestimmungen von Paragraph 49 des IAS 39, in dem es heißt: „Der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit mit einem Kontokorrentinstrument (z. B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag …“ Die Genossenschaft setzt daher als finanzielle Verbindlichkeit den höchsten Betrag an, der gemäß den Rücknahmebestimmungen auf Verlangen zahlbar wäre.

A9 Am 1. Januar 20x1 beträgt der gemäß den Rücknahmevorschriften zahlbare Höchstbetrag 20 000 Anteile zu je WE 10. Dementsprechend klassifiziert das Unternehmen WE 200 000 als finanzielle Verbindlichkeit und WE 800 000 als Eigenkapital. Am 1. Januar 20x2 erhöht sich jedoch der gemäß den Rücknahmevorschriften zahlbare Höchstbetrag durch die Ausgabe neuer Anteile zu WE 20 auf 40 000 Anteile zu je WE 20.

▼M7

Durch die Ausgabe zusätzlicher Anteile zu WE 20 entsteht eine neue Verbindlichkeit, die beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Die Verbindlichkeit nach Ausgabe dieser Anteile beträgt 20 Prozent aller umlaufenden Anteile (200 000), bewertet mit je WE 20, also WE 800 000. Dies erfordert den Ansatz einer weiteren Verbindlichkeit in Höhe von WE 600 000. In diesem Beispiel wird weder Gewinn noch Verlust erfasst. Folglich sind jetzt WE 800 000 als finanzielle Verbindlichkeit und WE 2 200 000 als Eigenkapital klassifiziert. Dieses Beispiel beruht auf der Annahme, dass diese Beträge zwischen dem 1. Januar 20x1 und dem 31. Dezember 20x2 nicht geändert werden.

Nach der Satzungsänderung

A10 Nach Änderung ihrer Satzung kann die Genossenschaft jetzt verpflichtet werden, maximal 25 Prozent ihrer umlaufenden Anteile (= 50 000 Anteile) zu je WE 20 zurückzunehmen. Entsprechend stuft die Genossenschaft am 1. Januar 20x3 WE 1 000 000 als finanzielle Verbindlichkeit ein. Dies entspricht dem Höchstbetrag, der gemäß den Rücknahmevorschriften und in Übereinstimmung mit Paragraph 49 des IAS 39 auf Sicht zahlbar ist. Sie bucht daher am 1. Januar 20x3 WE 200 000 vom Eigenkapital in die finanziellen Verbindlichkeiten um; WE 2 000 000 bleiben weiterhin als Eigenkapital klassifiziert. In diesem Beispiel werden bei der Umbuchung weder Gewinn noch Verlust erfasst.

Beispiel 4

Sachverhalt

A11 Das lokale Genossenschaftsgesetz oder die Satzung der Genossenschaft verbieten die Rücknahme von Geschäftsanteilen, wenn das eingezahlte Kapital aus Geschäftsanteilen dadurch unter die Grenze von 75 Prozent des Höchstbetrags des eingezahlten Kapitals aus Geschäftsanteilen fallen würde. Der Höchstbetrag für eine bestimmte Genossenschaft beträgt WE 1 000 000. Am Bilanzstichtag lag das eingezahlte Kapital bei WE 900 000

Klassifizierung

A12 In diesem Fall würden WE 750 000 als Eigenkapital und WE 150 000 als finanzielle Verbindlichkeit klassifiziert werden. Zusätzlich zu den bereits zitierten Paragraphen heißt es in Paragraph 18 b) des IAS 32 u. a.:

… Ein Finanzinstrument, das den Inhaber zur Rückgabe an den Emittenten gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte berechtigt „kündbares Instrument“), stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf der Grundlage eines Indexes oder einer anderen veränderlichen Bezugsgröße ermittelt wird oder wenn der Inhaber auf Grund der rechtlichen Gestaltung des kündbaren Finanzinstruments einen Residualanspruch an den Vermögenswerten des Emittenten hat. Wenn der Inhaber über das Wahlrecht verfügt, das Finanzinstrument gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben, erfüllt das kündbare Finanzinstrument die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit.

A13 Das in diesem Beispiel beschriebene Rücknahmeverbot unterscheidet sich von den Beschränkungen, die in den Paragraphen 19 und AG25 des IAS 32 geschildert werden. Diese Beschränkungen stellen eine Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie verhindern die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Im Gegensatz dazu liegt in diesem Beispiel bei Erreichen einer festgelegten Grenze ein uneingeschränktes Rücknahmeverbot vor, das unabhängig von der Fähigkeit des Unternehmens besteht, die Geschäftsanteile zurückzunehmen (z. B. unter Berücksichtigung seiner Barreserven, Gewinne oder ausschüttungsfähigen Rücklagen). Tatsächlich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot daran gehindert, eine finanzielle, durch den Inhaber kündbare Verbindlichkeit einzugehen, die über eine bestimmte Höhe des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Daher stellt der Teil der Anteile, der dem Rücknahmeverbot unterliegt, keine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die einzelnen Geschäftsanteile können zwar, jeder für sich genommen, rücknahmepflichtig sein, jedoch ist bei einem Teil aller im Umlauf befindlichen Anteile eine Rücknahme nur bei einer Liquidation des Unternehmens möglich.

▼M7

Beispiel 5

Sachverhalt

A14 Der Sachverhalt dieses Beispiels ist der gleiche wie in Beispiel 4. Zusätzlich darf das Unternehmen am Bilanzstichtag aufgrund von Liquiditätsvorschriften des lokalen Rechtskreises nur dann Geschäftsanteile zurücknehmen, wenn sein Bestand an flüssigen Mitteln und kurzfristigen Anlagen einen bestimmten Wert überschreitet. Diese Liquiditätsvorschriften am Bilanzstichtag haben zur Folge, dass das Unternehmen für die Rücknahme von Geschäftsanteilen nicht mehr als WE 50 000 aufwenden kann.

Klassifizierung

A15 Wie in Beispiel 4 klassifiziert das Unternehmen WE 750 000 als Eigenkapital und WE 150 000 als finanzielle Verbindlichkeit. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Klassifizierung als Eigenkapital auf dem uneingeschränkten Recht des Unternehmens auf Ablehnung einer Rücknahme beruht und nicht auf bedingten Einschränkungen, die eine Rücknahme nur dann verhindern, wenn und solange Liquiditäts- oder andere Bedingungen nicht erfüllt sind. In diesem Fall finden die Bestimmungen der Paragraphen 19 und AG25 des IAS 32 Anwendung.

Beispiel 6

Sachverhalt

A16 Laut Satzung darf das Unternehmen Geschäftsanteile nur in der Höhe des Gegenwerts zurücknehmen, die in den letzten drei Jahren durch die Ausgabe zusätzlicher Geschäftsanteile an neue oder vorhandene Mitglieder erzielt wurden. Die Rücknahmeanträge von Mitgliedern müssen mit dem Erlös aus der Ausgabe von Geschäftsanteilen abgegolten werden. Während der drei letzten Jahre betrug der Erlös aus der Ausgabe von Geschäftsanteilen WE 12 000, und es wurden keine Geschäftsanteile zurückgenommen.

Klassifizierung

A17 Das Unternehmen klassifiziert WE 12 000 der Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeit. In Übereinstimmung mit den Schlussfolgerungen in Beispiel 4 stellen Geschäftsanteile, die einem uneingeschränkten Rücknahmeverbot unterliegen, keine finanziellen Verbindlichkeiten dar. Ein solches uneingeschränktes Verbot gilt für einen Betrag in Höhe des Erlöses aus der Ausgabe von Anteilen vor den vorhergehenden drei Jahren, weshalb dieser Betrag als Eigenkapital klassifiziert wird. Der Betrag in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den vorhergehenden drei Jahren ausgegeben wurden, unterliegt jedoch keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot. Folglich entsteht durch die Ausgabe von Geschäftsanteilen in den vorhergehenden drei Jahren solange eine finanzielle Verbindlichkeit, bis diese Anteile nicht mehr kündbar sind. Das Unternehmen hat also eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den vorhergehenden drei Jahren ausgegeben wurden, abzüglich etwaiger in diesem Zeitraum getätigter Rücknahmen.

Beispiel 7

Sachverhalt

A18 Das Unternehmen ist eine Genossenschaftsbank. Das lokale Gesetz, das die Tätigkeit von Genossenschaftsbanken regelt, schreibt vor, dass mindestens 50 Prozent der gesamten „offenen Verbindlichkeiten“ des Unternehmens (die laut Definition im Gesetz auch die Konten mit Geschäftsanteilen umfassen) in Form von eingezahltem Kapital der Mitglieder vorliegen müssen. Diese Bestimmung hat zur Folge, dass eine Genossenschaft, bei der alle offenen Verbindlichkeiten in Form von Geschäftsanteilen vorliegen, sämtliche Anteile zurücknehmen kann. Am 31. Dezember 20x1 hat das Unternehmen offene Verbindlichkeiten von insgesamt WE 200 000, wovon WE 125 000 auf Konten mit Geschäftsanteilen entfallen. Gemäß den Vertragsbedingungen für Konten mit Geschäftsanteilen ist der Inhaber berechtigt, eine Rücknahme seiner Anteile zu verlangen, und die Satzung des Unternehmens enthält keine Rücknahmebeschränkungen.

▼M7

Klassifizierung

A19 In diesem Beispiel werden die Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeiten klassifiziert. Das Rücknahmeverbot ist mit den Beschränkungen vergleichbar, die in den Paragraphen 19 und AG25 des IAS 32 beschrieben werden. Diese Beschränkung stellt eine bedingte Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie verhindert die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Im konkreten Fall könnte das Unternehmen verpflichtet sein, den gesamten Betrag der Geschäftsanteile (WE 125 000) zurückzunehmen, wenn es alle anderen Verbindlichkeiten (WE 75 000) zurückgezahlt hätte. Folglich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot nicht daran gehindert, eine finanzielle Verbindlichkeit für die Rücknahme von Anteilen einzugehen, die über eine bestimmte Anzahl von Geschäftsanteilen oder einen bestimmten Betrag des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Es bietet dem Unternehmen nur die Möglichkeit, eine Rücknahme aufzuschieben, bis die Bedingung — in diesem Fall die Rückzahlung anderer Verbindlichkeiten — erfüllt ist. Die Geschäftsanteile unterliegen in diesem Beispiel keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot und sind daher als finanzielle Verbindlichkeiten einzustufen.