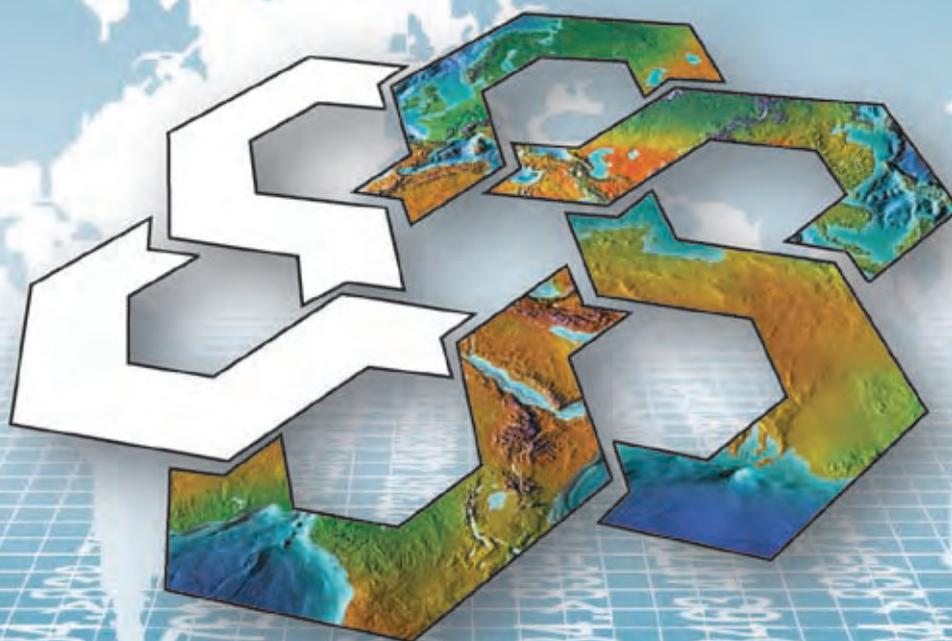


ENTWURF EINES VORGESCHLAGENEN

IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen

Stellungnahmen werden bis zum 1. Oktober 2007 erbeten



Übersetzung in
Zusammenarbeit mit

Deloitte.



**International
Accounting Standards
Board®**

Entwurf
INTERNATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARD FÜR
KLEINE UND
MITTELGROSSE UNTERNEHMEN

Stellungnahmen werden bis zum 1. Oktober 2007 erbeten

This Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before issued as an IFRS. Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**.

Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

ISBN for this part: 978-3-927985-37-7

ISBN for complete publication (set of three parts): 978-3-927985-40-7

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language and copies may be obtained from IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0)20 7332 2730! Fax: +44 (0)20 7332 2749! Email: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Committee Foundation.

The German translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication is published by Deloitte & Touche GmbH in Germany with the permission of the IASCF. The German translation is the copyright of the IASCF.



The IASB logo/"Hexagon Device", "IASCF Foundation" "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASCF", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" and "SIC" are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Additional copies of this publication in English, French and Spanish may be obtained from:

**IASCF Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

Entwurf
INTERNATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARD FÜR
KLEINE UND
MITTELGROSSE UNTERNEHMEN

Stellungnahmen werden bis zum 1. Oktober 2007 erbeten

Der Entwurf des vorgeschlagenen *International Financial Reporting Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen* wird vom International Accounting Standards Board (IASB) ausschließlich für Zwecke der Kommentierung veröffentlicht. Die Vorschläge können als Reaktion auf die eingegangenen Stellungnahmen noch Änderungen unterliegen, bevor sie als IFRS herausgegeben werden. Stellungnahmen zum Standardentwurf und seinen Begleitdokumenten müssen in Schriftform so eingereicht werden, dass sie bis zum **1. Oktober 2007** eingehen.

Es wird darum gebeten, die Antworten auf elektronischem Wege über die Seite 'Open to Comment' ('zur Kommentierung freigeben') auf der Website des IASB (www.iasb.org) einzureichen.

Alle Antworten werden öffentlich zugänglich gemacht, solange die antwortenden Parteien nicht um Vertraulichkeit bitten. Allerdings kommt der IASB dieser Bitte üblicherweise nur dann nach, wenn gute Gründe dafür bestehen, bspw. Vertraulichkeit in wirtschaftlichen Angelegenheiten.

Die IFRS werden zusammen mit den Begleitdokumenten durch den International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Vereinigtes Königreich, herausgegeben.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

Der IASB, die IASCF, die Autoren und die Verleger übernehmen keinerlei Haftung für Verluste, die Personen durch eine Handlung oder Unterlassung im Vertrauen auf den Inhalt dieser Veröffentlichung entstehen. Dieser Haftungsausschluss gilt für Verluste aus jedem Rechtsgrund, einschließlich Fahrlässigkeit.

Copyright © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

ISBN für diesen Teil: 978-3-927985-37-7

ISBN für die gesamte Veröffentlichung (Satz von drei Teilen): 978-3-927985-40-7

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretationen, Entwürfe sowie andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheberrecht der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Als genehmigter Text der International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards und Interpretationen gilt der in englischer Sprache durch den IASB herausgegebene Text. Exemplare sind bei der IASCF erhältlich. Bitte richten Sie Anfragen zu Veröffentlichungen und Urheberrechten an:

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Alle Rechte vorbehalten. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne vorherige schriftliche Genehmigung der International Accounting Standards Committee Foundation vollständig oder teilweise übersetzt, abgedruckt, vervielfältigt oder in anderer Weise verwendet werden, sei es durch elektronische, mechanische oder sonstige bereits bekannt oder erst in der Zukunft entwickelte Methoden. Dies beinhaltet auch das Fotokopieren und Aufzeichnen oder die Nutzung in jeglicher Art von Speicher- und Abfragesystemen.

Die deutsche Übersetzung des Entwurfs zur Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen und das begleitende Material, das in dieser Publikation enthalten ist, erscheint mit Einwilligung der IASCF durch Deloitte & Touche GmbH in Deutschland. Die deutsche Übersetzung unterliegt dem Urheberrecht der IASCF.

	Das IASB-Logo/"Hexagon Device", "IASCF Foundation" "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" und "SIC" sind eingetragene Markenzeichen der International Accounting Standards Committee Foundation
---	---

Weitere Exemplare dieser Veröffentlichung in Englisch, Französisch und Spanisch können bezogen werden von:

**IASCF Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

	<i>Seite</i>
AUFFORDERUNG ZUR STELLUNGNAHME	7
[ENTWURF EINES] INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FÜR KLEINE UND MITTELGROSSE UNTERNEHMEN (IFRS FÜR KMU)	
Vorwort	11
1 Anwendungsbereich	14
2 Konzepte und grundlegende Prinzipien	15
3 Darstellung von Abschlüssen	22
4 Bilanz	26
5 Gewinn- und Verlustrechnung	29
6 Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals und Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen	31
7 Kapitalflussrechnungen	33
8 Anhang	37
9 Konzern- und separate Einzelabschlüsse	39
10 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler	43
11 Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten	47
Anhang A—Effektivzinssatz	57
Anhang B—Überlegungen zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	58
12 Vorräte	62
13 Anteile an assoziierten Unternehmen	66
14 Anteile an Joint Ventures	68
15 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	71
16 Sachanlagen	72
17 Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmen- werts	76
18 Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert	81
19 Leasingverhältnisse	85
20 Rückstellungen und Eventualposten	89
Anhang—Leitlinien zur Umsetzung von Abschnitt 20	92
21 Eigenkapital	96
22 Erträge	98
Anhang—Beispiele zur Ertragserfassung nach den Grundsätzen in Abschnitt 22	103
23 Zuwendungen der öffentlichen Hand	108
24 Fremdkapitalkosten	109
25 Anteilsbasierte Vergütung	110
26 Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte	112
27 Leistungen an Arbeitnehmer	117
28 Ertragsteuern	125
29 Rechnungslegung in Hochinflationländern	131
30 Fremdwährungsumrechnung	132
31 Segmentberichterstattung	137
32 Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode	138
33 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	140
34 Ergebnis je Aktie	143
35 Branchenspezifische Vorschriften	144

36	Aufgegebene Geschäftsbereiche und zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte	145
37	Zwischenberichterstattung	147
38	Übergang auf den <i>IFRS für KMU</i>	148
	Glossar	151
	ÜBERLEITUNGSTABELLE	164
	GRUNDLAGE FÜR SCHLUSSFOLGERUNGEN (<i>siehe separates Heft</i>)	
	UMSETZUNGSLEITLINIEN:	
	MUSTERABSCHLUSS UND ANGABENCHECKLISTE (<i>siehe separates Heft</i>)	

Aufforderung zur Stellungnahme

Der International Accounting Standards Board bittet um Stellungnahmen hinsichtlich sämtlicher Aspekte des Entwurfs seines vorgeschlagenen *International Financial Reporting Accounting Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS für KMU)*. Es sind insbesondere Antworten auf die unten aufgeführten Fragen erwünscht. Am hilfreichsten sind Stellungnahmen, wenn sie sich auf einen konkreten Paragraphen oder eine Gruppe von Paragraphen beziehen, eine klare Aussage und, sofern zutreffend, einen alternativen Formulierungsvorschlag enthalten.

Stellungnahmen sind in Schriftform bis spätestens zum **1. Oktober 2007** einzureichen.

Frage 1 – Eigenständiges Dokument

Bei der Entscheidung über den Inhalt des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* konzentrierte sich der IASB auf Arten von Geschäftsvorfällen, anderen Ereignissen und Bedingungen, die für KMU mit etwa 50 Mitarbeitern typisch sind. Der vorgeschlagene IFRS ist für diese Unternehmen als eigenständiges Dokument mit minimalen Querverweisen auf die vollen IFRS gedacht.

Gibt es weitere Transaktionen, andere Ereignisse oder Bedingungen, die im Hinblick auf die Eigenständigkeit des Dokuments in den vorgeschlagenen Standard aufgenommen werden sollten, um diesen weiter abzurunden? Sind umgekehrt Hinweise im Standardentwurf enthalten, die weggelassen werden sollten, da sie wahrscheinlich für ein typisches KMU mit ungefähr 50 Mitarbeitern nicht relevant sind?

Frage 2 – Vom Board vorgenommene Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen

Der Entwurf des *IFRS für KMU* wurde folgendermaßen entwickelt:

- (a) Auswahl der grundlegenden Konzepte aus dem Rahmenkonzept des IASB und der Prinzipien sowie der damit verbundenen verpflichtenden Anwendungsleitlinien der vollen IFRS (einschließlich der Interpretationen), und
- (b) Erwägung der Änderungen, die im Hinblick auf die Bedürfnisse der Adressaten und Kosten-Nutzen-Abwägungen sachgerecht sind.

In den Paragraphen GS70 bis GS93 der Grundlage für Schlussfolgerungen werden die Vereinfachungen der in den vollen IFRS enthaltenen Ansatz- und Bewertungsprinzipien beschrieben, die im vorgeschlagenen *IFRS für KMU* vorgenommen worden sind. Die Gründe des Boards sind dort ebenfalls dargelegt.

Gibt es andere Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen, die der Board berücksichtigen sollte? Bei der Beantwortung wird darum gebeten, auf Folgendes einzugehen:

- (a) die spezifischen Geschäftsvorfälle, anderen Ereignisse oder Bedingungen, die bei KMU spezielle Ansatz- oder Bewertungsprobleme nach den IFRS hervorrufen;
- (b) warum dies ein Problem ist und
- (c) wie dieses Problem gelöst werden könnte.

Frage 3 – Vom Board in die Überlegung einbezogene, aber nicht vorgenommene Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen

In den Paragraphen GS94 bis GS107 werden einige Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen aufgezeigt, die der Board in seine Überlegungen einbezogen, aber aus den dort angegebenen Gründen nicht übernommen hat.

Sollte der Board einige davon erneut überdenken und, falls ja, warum?

Frage 4 – Sollten sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte aus den vollen IFRS für KMU verfügbar sein?

Gemäß dem Entwurf des *IFRS für KMU* ist vorgesehen, dass die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte der vollen IFRS grundsätzlich auch den KMU zur Verfügung stehen. Wie in den Paragraphen GS108 bis GS115 der Grundlage für Schlussfolgerungen ausführlicher beschrieben, kam der Board zu dem Schluss, dass ein Verbot der Anwendung eines Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechts, das den die vollen IFRS anwendenden Unternehmen zur Verfügung steht, durch KMU die Vergleichbarkeit zwischen KMU und den die vollen IFRS anwendenden Unternehmen beeinträchtigen würde. Zugleich erkannte der Board an, dass die meisten KMU wahrscheinlich das einfachere, in dem vorgeschlagenen *IFRS für KMU* enthaltene Wahlrecht vorziehen werden. Deswegen kam der Board zu dem Ergebnis, dass in sechs Fällen, in denen die vollen IFRS Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte vorsehen, der *IFRS für KMU* nur das einfachere

Wahlrecht enthalten soll und das/die andere(n) (kompliziertere(n)) Wahlrecht(e) durch Querverweis auf die vollen IFRS den KMU zur Verfügung stehen soll(en).

Stimmen Sie der der Entscheidung des Boards bei der Frage zu, welche Wahlrechte für KMU am zutreffendsten sind? Wenn nicht, welches oder welche würden Sie ändern und warum?

Sollte eines der Wahlrechte, die den KMU durch Querverweis auf die vollen IFRS zur Verfügung stehen, aus dem Entwurf des *IFRS für KMU* entfernt werden und, falls ja, warum?

Frage 5 – Fremdkapitalkosten

Gemäß IAS 23 *Fremdkapitalkosten* ist den Unternehmen gegenwärtig erlaubt, entweder das Aufwandsmodell oder das Aktivierungsmodell zur Bilanzierung all ihrer Fremdkapitalkosten zu wählen. Im Mai 2006 veröffentlichte der IASB einen Entwurf, in welchem er vorschlug, IAS 23 dahingehend zu ändern, dass das Aufwandsmodell verboten und das Aktivierungsmodell verpflichtend werden soll. Abschnitt 24 *Fremdkapitalkosten* des Entwurfs des *IFRS für KMU* sieht vor, den KMU die Wahl zwischen dem Aufwandsmodell und dem Aktivierungsmodell zu lassen.

Stimmen Sie dem Vorschlag zu oder lehnen Sie es ab, den KMU die Wahl zwischen dem Aufwandsmodell und dem Aktivierungsmodell zu lassen und warum?

Frage 6 – Nicht im vorgeschlagenen *IFRS für KMU* angesprochene Themen

Einige der in den vollen IFRS angesprochenen Themen wurden aus dem Entwurf des *IFRS für KMU* weggelassen, da der Board davon ausgeht, dass es nicht wahrscheinlich ist, dass typische KMU solche Geschäftsvorfälle oder Bedingungen abzubilden haben. Diese werden in den Paragraphen GS57 bis GS65 der Grundlage für Schlussfolgerungen besprochen. Durch Querverweis sind die KMU, die solche Transaktionen durchführen, gemäß Standardentwurf verpflichtet, die relevanten vollen IFRS zu befolgen.

Sollten irgendwelche zusätzlichen Themen aus dem *IFRS für KMU* entfernt werden und durch Querverweis ersetzt werden? Wenn ja, welche und warum?

Frage 7 – Allgemeiner Verweis auf die vollen IFRS

Wie in Frage 1 erwähnt, ist der *IFRS für KMU* als eigenständiges Dokument für typische KMU beabsichtigt. Er beinhaltet Querverweise auf bestimmte volle IFRS in besonderen Umständen, darunter die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, auf die in Frage 4 Bezug genommen wird, sowie ausgelassene Themen, auf die in Frage 6 Bezug genommen wird. Bezüglich anderer Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen, die nicht speziell im *IFRS für KMU* angesprochen wurden, sind in den Paragraphen 10.2 bis 10.4 Regelungen vorgesehen, wie die Geschäftsleitung von KMU für eine angemessene Bilanzierung zu verfahren hat. Gemäß diesen Paragraphen müssen KMU für Leitlinien nicht zwingend in die vollen IFRS schauen.

Sind die Anforderungen der Paragraphen 10.2 bis 10.4 in Verbindung mit den expliziten Querverweisen zu einzelnen IFRS in besonderen Umständen angemessen? Warum oder warum nicht?

Frage 8 – Angemessenheit der Leitlinien

Der Entwurf des *IFRS für KMU* wird durch einige Umsetzungsleitlinien ergänzt, insbesondere einem vollständigen Musterabschluss und einer Angabencheckliste. Ein wesentlicher Teil der Leitlinien aus den vollen IFRS wurde nicht aufgenommen. Insoweit könnten zusätzliche Leitlinien, die auf die Bedürfnisse der den vorgeschlagenen IFRS anwendenden KMU zugeschnitten sind, erforderlich sein.

Gibt es spezielle Bereiche, für die KMU wahrscheinlich zusätzliche Leitlinien brauchen werden? Welche sind diese und warum?

Frage 9 – Angemessenheit der Anhangangaben

In jedem Abschnitt des Entwurfs des *IFRS für KMU* sind Angabeanforderungen enthalten. Diese Anforderungen sind in der Anhangcheckliste, die Bestandteil des Entwurfs der Umsetzungsleitlinien Musterabschluss und Angabencheckliste ist, zusammengefasst.

Gibt es bislang nicht berücksichtigte Anhangangaben, die der Board für KMU vorsehen sollte? Wenn ja, um welche handelt es sich und warum? Glauben Sie umgekehrt, dass einige der vorgeschlagenen Angaben von KMU nicht gefordert werden sollten? Wenn ja, um welche handelt es sich und warum?

Frage 10 – Leitlinien zum Übergang

In Abschnitt 38 *Übergang auf den IFRS für KMU* sind Leitlinien zum Übergang für KMU enthalten, die (a) von nationalen Rechnungslegungsvorschriften zum *IFRS für KMU* und (b) von den vollen IFRS zum *IFRS für KMU* wechseln.

Glauben Sie, dass die Leitlinien angemessen sind? Wenn nicht, wie können sie verbessert werden?

Frage 11 – Überarbeitung des *IFRS für KMU*

Der Board beabsichtigt, einen zusammenfassenden Entwurf der vorgeschlagenen Änderungen zu dem *IFRS für KMU* etwa alle zwei Jahre zu veröffentlichen. Bei der Entwicklung solcher Entwürfe will der Board sowohl neue und geänderte IFRS, die in den vorhergehenden zwei Jahren angenommen wurden, als auch spezielle Fragen, die bezüglich möglicher Änderungen des *IFRS für KMU* aufgekommen sind, berücksichtigen. In Einzelfällen könnte der Board Sachverhalte ermitteln, bei denen zu überlegen ist, ob eine Änderung des *IFRS für KMU* häufiger als in einem Zwei-Jahres-Rhythmus erforderlich wäre.

Halten Sie diesen Ansatz zur Überarbeitung des vorgeschlagenen *IFRS für KMU* für angemessen, oder sollte er modifiziert werden? Wenn ja, wie und warum?

Der [Entwurf eines] *International Financial Reporting Standard[s] für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS für KMU)* ist in den Abschnitten 1-38, Anhang B zu Abschnitt 11 und dem Glossar dargelegt. Begriffe, die im Glossar definiert sind, erscheinen bei erstmaligem Auftreten in jedem Abschnitt in **Fettdruck**. Der [Entwurf eines] *IFRS für KMU* wird durch ein Vorwort, Umsetzungslinien und eine Grundlage für Schlussfolgerungen ergänzt.

Vorwort zum [Entwurf eines] *IFRS für KMU*

Der IASB

- V1 Der International Accounting Standards Board (IASB) wurde im Jahr 2001 als Bestandteil der International Accounting Standards Committee Foundation (IASC Foundation) gegründet.
- V2 Die Ziele der IASC Foundation und des IASB sind:
- (a) im öffentlichen Interesse einen einzigen Satz an hochwertigen, verständlichen und durchsetzbaren globalen Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Finanzberichten erfordern, um die Teilnehmer in den Kapitalmärkten der Welt und andere Adressaten beim Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen zu unterstützen;
 - (b) die Nutzung und strenge Anwendung dieser Standards zu fördern;
 - (c) unter Erfüllung der Ziele in a) und b) die besonderen Bedürfnisse von kleinen und mittelgroßen Unternehmen sowie Schwellenländern, soweit angemessen, zu berücksichtigen; und
 - (d) eine Konvergenz der nationalen Rechnungslegungsstandards mit den International Accounting Standards und den International Financial Reporting Standards zu hochwertigen Lösungen herbeizuführen.
- V3 Die Führung der IASC Foundation obliegt den 22 Treuhändern. Die Verpflichtungen der Treuhänder schließen die Ernennung der Mitglieder des IASB und der zugehörigen Räte und Komitees sowie die Sicherung der Finanzierung der Organisation ein.
- V4 Der IASB ist der Standardsetzer der IASC Foundation. Der IASB besteht aus zwölf Vollzeit- und zwei Teilzeitmitgliedern. Der IASB ist für die Genehmigung von **International Financial Reporting Standards** (IFRS) und zugehörigen Dokumenten, wie dem *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen*, Entwürfen, Diskussionspapieren und Interpretationen der IFRS verantwortlich. Vor Aufnahme der Tätigkeit des IASB wurden die International Accounting Standards (IAS) und die zugehörigen Interpretationen vom Board des IASC, der am 29. Juni 1973 gegründet wurde, festgelegt. Auf Beschluss des IASB bleiben die IAS und die zugehörigen Interpretationen solange mit derselben Bindungskraft wie die vom IASB entwickelten IFRS gültig, bis sie vom IASB geändert oder widerrufen werden.

International Financial Reporting Standards

- V5 Der IASB erreicht seine Zielsetzung vorwiegend durch die Entwicklung und Veröffentlichung von IFRS sowie durch die Förderung der Nutzung dieser Standards in **Mehrzweckabschlüssen** und sonstigen Finanzberichten. Sonstige Finanzberichte beinhalten außerhalb der Abschlüsse veröffentlichte Informationen, die bei der Auslegung eines vollständigen Abschlusses helfen oder die Fähigkeit des Adressaten erhöhen, effiziente wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Der Begriff „Finanzberichterstattung“ umfasst Mehrzweckabschlüsse und sonstige Finanzberichte.
- V6 Die IFRS legen die Grundsätze zur Erfassung, zur Bewertung sowie zu den Ausweis- und Angabeerfordernissen bei der Behandlung von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen dar, die in Mehrzweckabschlüssen wichtig sind. Sie können derartige Bestimmungen auch für Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Bedingungen darlegen, die überwiegend in bestimmten Branchen auftreten. Die IFRS basieren auf dem *Rahmenkonzept*, das die Konzepte erläutert, die den Informationen von Mehrzweckabschlüssen zugrunde liegen. Die Zielsetzung des *Rahmenkonzeptes* besteht darin, eine konsistente und logische Formulierung der IFRS zu ermöglichen. Das *Rahmenkonzept* stellt auch eine Entscheidungsbasis zur Klärung von Rechnungslegungsfragen dar.

Mehrzweckabschlüsse

- V7 Die IFRS wurden zur Anwendung in Mehrzweckabschlüssen und sonstigen Finanzberichten gewinnorientierter Unternehmen formuliert. Mehrzweckabschlüsse dienen dem allgemeinen Informationsbedarf zahlreicher Adressaten, wie z.B. Anteilseignern, Gläubigern, Arbeitnehmern und der breiten Öffentlichkeit. Die Zielsetzung eines Abschlusses besteht darin, Informationen über die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** und die **Cashflows** eines Unternehmens bereitzustellen, die solchen Adressaten helfen, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen.
- V8 Mehrzweckabschlüsse sind dazu gedacht, den Bedürfnissen jener Adressaten gerecht zu werden, die nicht in der Lage sind, Berichte anzufordern, die auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind.

Mehrzweckabschlüsse schließen solche mit ein, die getrennt oder innerhalb eines anderen publizierten Dokuments, wie einem Geschäftsbericht oder einem Emissionsprospekt, veröffentlicht werden.

Der [Entwurf eines] IFRS für KMU

- V9 Der IASB entwickelt und veröffentlicht ebenfalls einen separaten Standard für die Anwendung bei Mehrzweckabschlüssen und sonstigen Finanzberichten durch solche Unternehmen, die in vielen Ländern als **kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU)** bezeichnet werden. Dieser Standard ist der [Entwurf eines] *International Financial Reporting Standard[s] für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS für KMU)*.
- V10 Der Begriff KMU im Sprachgebrauch des IASB wird in Abschnitt 1 Anwendungsbereich dieses Standard[entwurf]s definiert. Viele Rechtskreise rund um den Globus haben ihre eigenen Definitionen des Begriffs KMU für eine große Anzahl von Zwecken einschließlich Rechnungslegungsvorschriften entwickelt. Oft beinhalten diese nationalen oder regionalen Definitionen Größenkriterien, die auf Umsatz, Vermögenswerten, Anzahl der Arbeitnehmer oder anderen Faktoren basieren. Häufig wird der Begriff KMU für sehr kleine Unternehmen verwendet oder schließt diese mit ein, ohne Rücksicht darauf, ob sie Mehrzweckabschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen.
- V11 KMU stellen einen Abschluss oft nur für die in der Geschäftsführung tätige Eigentümer, für steuerliche oder für andere, nicht auf die Registrierung von Wertpapieren abzielende Zwecke auf. Abschlüsse, die lediglich für diese Zwecke aufgestellt werden, sind nicht notwendigerweise Mehrzweckabschlüsse.
- V12 Das Steuerrecht ist rechtskreisspezifisch, und die Ziele von Mehrzweckabschlüssen unterscheiden sich von den Zielen der Berichterstattung über das zu versteuernde Einkommen. Insoweit ist es unwahrscheinlich, dass Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit diesem Standard[entwurf] aufgestellt wurden, vollständig mit allen steuerrechtlichen Vorschriften übereinstimmen. Der Gesetzgeber könnte die ‚Belastung der doppelten Berichterstattung‘ für KMU mindern, indem sie die steuerliche Berichterstattung als Überleitungsrechnung aus dem gemäß dem *IFRS für KMU* bestimmten Ergebnis oder auf andere Weise aufbauen.

Bindungskraft des [Entwurfs eines] IFRS für KMU

- V13 Die Entscheidung darüber, welche Unternehmen die Pflicht oder die Berechtigung zur Nutzung der Standards des IASB haben, liegt bei den nationalen Regulierungsbehörden und Standardsetzern. Dies gilt sowohl für die vollen IFRS als auch für den [Entwurf eines] *IFRS für KMU*. Eine eindeutige Definition der Gruppe von Unternehmen, für welche der [Entwurf eines] *IFRS für KMU* gedacht ist – wie im Abschnitt 1 dieses Standard[entwurf]s dargelegt –, ist jedoch erforderlich, so dass (a) der Board über die Standards entscheiden kann, die für diese Gruppe von Unternehmen angemessen sind, und (b) nationale Regulierungsbehörden, Standardsetzer, sowie berichtende Unternehmen und deren Abschlussprüfer über den beabsichtigten Anwendungsbereich der *IFRS für KMU* informiert sind. Eine klare Definition ist auch erforderlich, damit Unternehmen, die kein KMU und deswegen nicht zur Anwendung dieses Standard[entwurf]s berechtigt sind, nicht vorgeben, dass sie sich in Übereinstimmung mit dem *IFRS für KMU* befinden (siehe Paragraph 1.3).

Aufbau des [Entwurfs eines] IFRS für KMU

- V14 Dieser Standard[entwurf] ist nach Themengebieten geordnet, wobei jedes Themengebiet in einem eigenen nummerierten Abschnitt dargestellt wird. Querverweise auf Paragraphen werden mit der Nummer des Abschnitts, gefolgt von der Nummer des Paragraphen ausgewiesen. Querverweise auf die IFRS werden mit dem vollständigen Namen und der Nummer des IFRS ausgewiesen.
- V15 Alle Paragraphen dieses Standard[entwurf]s besitzen dieselbe Bindungskraft. Einige Abschnitte beinhalten Anhänge mit Umsetzungsleitlinien, die nicht integraler Bestandteil dieses Standard[entwurf]s sind, sondern vielmehr Leitlinien zur Anwendung dieses Standard[entwurf]s darstellen.

Überarbeitung des [Entwurfs eines] IFRS für KMU

- V16 Der Board erwartet, Änderungen an dem Standard[entwurf] im Wege der Veröffentlichung eines Sammelentwurfs ungefähr jedes zweite Jahr vorzuschlagen. Bei der Entwicklung dieses Entwurfs beabsichtigt der Board, sowohl neue und geänderte IFRS, die in den vorangegangenen zwei Jahren eingeführt worden sind, als auch spezielle Sachverhalte, die ihm zur Kenntnis gebracht wurden, bezüglich möglicher Änderungen des *IFRS für KMU* zu berücksichtigen. Gelegentlich kann der Board einen Sachverhalt ermitteln, bei dem eine Änderung des *IFRS für KMU* häufiger als in dem üblichen Zwei-Jahres-Turnus zu erörtern ist. Bis zum

Zeitpunkt der Überarbeitung des *IFRS für KMU* sind Änderungen der vollen IFRS, die der IASB vorgenommen oder vorgeschlagen hat, nicht im *IFRS für KMU* zu berücksichtigen.

[Entwurf eines] *International Financial Reporting Standard[s]* für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS für KMU)

Abschnitt 1 Anwendungsbereich

- 1.1 Der *IFRS für KMU* ist für eine Anwendung durch **kleine und mittelgroße Unternehmen** (KMU) gedacht. KMU sind Unternehmen, die
- (a) keiner **öffentlichen Rechenschaftspflicht** unterliegen und
 - (b) **Mehrzweckabschlüsse** für externe Adressaten veröffentlichen. Beispiele für externe Adressaten umfassen Eigentümer, die nicht geschäftsführend tätig sind, bestehende und potenzielle Gläubiger und Ratingagenturen.
- 1.2 Ein Unternehmen unterliegt einer öffentlichen Rechenschaftspflicht, wenn:
- (a) es seinen **Abschluss** bei einer Wertpapieraufsicht oder einer anderen Regulierungsstelle zum Zwecke der Emission jedweder Art von Instrumenten eingereicht hat oder dabei ist, ihn einzureichen, zu dem Zweck, eine Gruppe von Finanzinstrumenten an einem öffentlichen Markt zu emittieren; oder
 - (b) es Vermögenswerte in der Eigenschaft eines Treuhänders für eine große Gruppe Außenstehender hält, wie z.B. eine Bank, ein Versicherungsunternehmen, Börsenmakler, Pensionsfond, Investmentfond oder eine Investmentbank.
- 1.3 Wenn ein öffentlich rechenschaftspflichtiges Unternehmen diesen Standard[entwurf] anwendet, darf sein Abschluss nicht als mit dem *IFRS für KMU* übereinstimmend bezeichnet werden, selbst dann nicht, wenn das nationale Recht oder eine nationale Regelung die Anwendung dieses Standard[entwurf]s durch öffentlich rechenschaftspflichtige Unternehmen erlaubt oder vorschreibt.

Abschnitt 2

Konzepte und grundlegende Prinzipien

Zielsetzung des Abschlusses von KMU

- 2.1 Die **Zielsetzung des Abschlusses** eines kleinen oder mittelgroßen Unternehmens ist die Bereitstellung von Informationen über die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** und die **Cashflows** des Unternehmens, die für wirtschaftliche Entscheidungen eines weiten Kreises von Adressaten nützlich sind, die nicht in der Lage sind, auf ihre spezifischen Bedürfnisse zugeschnittene Berichte anzufordern. Bei Einhaltung dieser Zielsetzung informieren Abschlüsse auch über die Ergebnisse aus der Verantwortung der Geschäftsleitung für die ihr anvertrauten Ressourcen.

Qualitative Merkmale der Informationen in Abschlüssen

Verständlichkeit

- 2.2 Die in Abschlüssen bereitgestellten Informationen sind so darzustellen, dass sie für Adressaten verständlich sind, die eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Aktivitäten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen. Das Bedürfnis nach Verständlichkeit darf jedoch nicht dazu führen, dass relevante Informationen allein deswegen weggelassen werden, weil sie für bestimmte Adressaten zu schwer verständlich sein könnten.

Relevanz

- 2.3 Die in Abschlüssen bereitgestellten Informationen müssen für die Entscheidungsbedürfnisse der Adressaten relevant sein. Informationen besitzen die Eigenschaft von **Relevanz**, wenn sie die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen, indem sie ihnen bei der Beurteilung vergangener, gegenwärtiger oder zukünftiger Ereignisse helfen oder ihre Beurteilungen aus der Vergangenheit bestätigen oder korrigieren.

Wesentlichkeit

- 2.4 Informationen sind **wesentlich**, wenn ihre Weglassung oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist von der Größe des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich aus den besonderen Umständen der Weglassung oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Es wäre jedoch nicht sachgerecht, unwesentliche Abweichungen von dem *IFRS für KMU* vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder der Cashflows eines Unternehmens zu erzielen.

Verlässlichkeit

- 2.5 Die in Abschlüssen bereitgestellten Informationen müssen **verlässlich** sein. Informationen sind verlässlich, wenn sie keine wesentlichen Fehler beinhalten und frei von verzerrenden Einflüssen sind und sie glaubwürdig darstellen, was sie entweder vorgeben darzustellen oder was vernünftigerweise inhaltlich von ihnen erwartet werden kann. Abschlüsse sind nicht frei von verzerrenden Einflüssen, wenn sie durch Auswahl oder Darstellung der Informationen beabsichtigen, eine Entscheidung oder Beurteilung zu beeinflussen, um so ein vorher festgelegtes Resultat oder Ergebnis zu erzielen.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

- 2.6 Geschäftsvorfälle sowie andere Ereignisse und Bedingungen sind gemäß ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und nicht allein gemäß der rechtlichen Gestaltung zu bilanzieren und darzustellen. Dies steigert die Verlässlichkeit des Abschlusses.

Vorsicht

- 2.7 Den Ungewissheiten, die mit vielen Ereignissen und Umständen unvermeidlich verbunden sind, wird durch die Angabe ihrer Art und ihres Umfangs sowie dadurch Rechnung getragen, dass bei der Aufstellung des Abschlusses

ses die **Vorsicht** berücksichtigt wird. Vorsicht bedeutet, dass ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung, die für die erforderlichen Schätzungen unter ungewissen Umständen erforderlich ist, einbezogen wird, so dass Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden. Allerdings gestattet eine vorsichtige Vorgehensweise nicht den bewusst zu niedrigen Ansatz von Vermögenswerten oder Erträgen oder den bewusst zu hohen Ansatz von Schulden oder Aufwendungen. Kurzum rechtfertigt Vorsicht keine Verzerrungen.

Vollständigkeit

- 2.8 Damit die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind, müssen sie in den Grenzen von Wesentlichkeit und Kosten vollständig sein. Ein Weglassen kann dazu führen, dass die Informationen falsch oder irreführend und somit hinsichtlich ihrer Relevanz unzuverlässig und mangelhaft sind.

Vergleichbarkeit

- 2.9 Es muss den Adressaten möglich sein, die Abschlüsse eines Unternehmens über die Zeit hinweg zu vergleichen, damit sie Tendenzen in seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erkennen können. Die Adressaten müssen ebenfalls die Abschlüsse verschiedener Unternehmen vergleichen können, damit sie deren jeweilige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und Cashflows beurteilen können. Daher müssen die Bewertung und Darstellung der finanziellen Auswirkungen ähnlicher Geschäftsvorfälle, anderer Ereignisse und Bedingungen innerhalb eines Unternehmens und für dieses über die Zeit hinweg sowie für verschiedene Unternehmen stetig vorgenommen werden. Außerdem müssen die Adressaten über die bei der Aufstellung der Abschlüsse zu Grunde gelegten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**, Änderungen bei diesen Methoden und die Auswirkungen solcher Änderungen informiert werden.

Zeitnähe

- 2.10 Um relevant zu sein, müssen die im Abschluss enthaltenen Informationen die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. **Zeitnähe** bedeutet, die Informationen innerhalb des Zeitrahmens der Entscheidung bereitzustellen. Kommt es bei der Berichterstattung zu einer unangemessenen Verzögerung, so können die Informationen ihre Relevanz verlieren. Die Geschäftsleitung muss in vielen Fällen die jeweiligen Vorteile einer zeitnahen Berichterstattung und einer Bereitstellung verlässlicher Informationen gegeneinander abwägen. Um eine Ausgewogenheit zwischen Relevanz und Verlässlichkeit zu erreichen, ist die übergeordnete Überlegung zu berücksichtigen, wie den Bedürfnissen der Adressaten im Hinblick auf ihre wirtschaftlichen Entscheidungen am besten entsprochen werden kann.

Abwägung von Nutzen und Kosten

- 2.11 Der aus einer Information abzuleitende Nutzen muss höher sein als die Kosten für die Bereitstellung der Information. Die Abschätzung von Nutzen und Kosten ist im Wesentlichen eine Ermessensfrage. Darüber hinaus sind die Kosten nicht notwendigerweise von den Adressaten zu tragen, die in den Genuss des Nutzens kommen. Bei der Durchführung einer Kosten-Nutzen-Prüfung hat ein Unternehmen zu beachten, dass der Nutzen der Informationen einem weiten Kreis externer Adressaten zugute kommen kann.

Vermögens- und Finanzlage

- 2.12 Die **Vermögens- und Finanzlage** eines Unternehmens stellt die Beziehung zwischen seinen Vermögenswerten, seinen Schulden und seinem Eigenkapital zu einem bestimmten Zeitpunkt dar. Die unmittelbar mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Abschlussposten sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital. Diese werden wie folgt definiert:
- (a) Ein **Vermögenswert** ist eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen in der Vergangenheit darstellt und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.
 - (b) 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.
 - (c) **Eigenkapital** ist der nach Abzug aller Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens.

- 2.13 Einige Sachverhalte, die die Definitionskriterien für einen Vermögenswert oder eine Schuld erfüllen, dürfen in der Bilanz nicht als Vermögenswerte oder Schulden angesetzt werden, weil sie die in den Paragraphen 2.24 bis 2.29 erörterten Kriterien für einen **Ansatz** nicht erfüllen. Insbesondere muss die Erwartung, dass künftiger wirtschaftlicher Nutzen einem Unternehmen zu- oder aus diesem abfließen wird, hinreichend sicher sein, damit das Kriterium der Wahrscheinlichkeit erfüllt ist, bevor ein Vermögenswert oder eine Schuld angesetzt wird.

Vermögenswerte

- 2.14 Der einem Vermögenswert innewohnende künftige wirtschaftliche Nutzen repräsentiert das Potenzial, direkt oder indirekt zum Zufluss von Zahlungsmitteln und **Zahlungsmitteläquivalenten** zum Unternehmen beizutragen. Diese Zuflüsse können durch die Nutzung des Vermögenswerts oder durch seine Veräußerung entstehen.
- 2.15 Viele Vermögenswerte, beispielsweise Sachanlagen, sind materieller Natur. Vermögenswerte müssen jedoch nicht unbedingt materieller Natur sein. Einige Vermögenswerte sind immaterieller Natur.
- 2.16 Bei der Bestimmung, ob ein Vermögenswert vorliegt, ist das Eigentumsrecht nicht entscheidend. So liegt beispielsweise bei Grundstücken und Bauten, die aufgrund eines Leasingverhältnisses gehalten werden, ein Vermögenswert vor, wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht über den aus den Grundstücken und Bauten erwarteten Nutzen ausübt.

Schulden

- 2.17 Ein wesentliches Merkmal einer Schuld ist die Tatsache, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung hat, in bestimmter Weise zu handeln oder eine Leistung zu erbringen. Die Verpflichtung kann entweder eine rechtliche oder eine **faktische Verpflichtung** sein. Eine rechtliche Verpflichtung ist als Folge eines bindenden Vertrages oder einer gesetzlichen Vorschrift rechtlich durchsetzbar. Eine faktische Verpflichtung ist eine aus den Aktivitäten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung, wenn:
- (a) das Unternehmen durch sein bisher übliches Geschäftsgebahren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage anderen Parteien gegenüber die Übernahme bestimmter Verpflichtungen angedeutet hat und
 - (b) das Unternehmen dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es diesen Verpflichtungen nachkommt.
- 2.18 Die Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung führt in der Regel zur Zahlung flüssiger Mittel, Übertragung anderer Vermögenswerte, Erbringung von Dienstleistungen, Ersatz dieser Verpflichtung durch eine andere Verpflichtung oder Umwandlung der Verpflichtung in Eigenkapital. Eine Verpflichtung kann auch auf anderem Wege erlöschen, beispielsweise dadurch, dass ein Gläubiger auf seine Ansprüche verzichtet oder diese verliert.

Eigenkapital

- 2.19 Eigenkapital ist die Restgröße aus den bilanzierten Vermögenswerten abzüglich der bilanzierten Schulden. Das Eigenkapital kann in der Bilanz aufgegliedert werden. In einer Kapitalgesellschaft können die Untergliederungen beispielsweise Gesellschafterbeiträge, Gewinnrücklagen und direkt im Eigenkapital erfasste Gewinne oder Verluste umfassen.

Ertragskraft

- 2.20 Die **Ertragskraft** ist die Beziehung aus Erträgen und Aufwendungen, wie sie in der Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens angegeben sind. Der **Gewinn** wird häufig als Maßstab für die Ertragskraft oder als Grundlage für andere Berechnungen herangezogen, wie beispielsweise der Verzinsung des eingesetzten Kapitals oder des Ergebnisses je Aktie. Die direkt mit der Ermittlung des Gewinns verbundenen Posten sind Erträge und Aufwendungen. Diese werden wie folgt definiert:
- (a) **Erträge** stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der **Berichtsperiode** in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist.
 - (b) **Aufwendungen** stellen eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Abflüssen oder Wertminderungen von Vermögenswerten oder einer Erhöhung von Schulden dar, die zu einer Abnahme des Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner zurückzuführen ist.

- 2.21 Die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung leitet sich direkt aus dem Ansatz und der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden ab. Die Kriterien für den Ansatz von Erträgen und Aufwendungen werden in den Paragraphen 2.24 bis 2.29 erörtert.

Erträge

- 2.22 Die Definition der Erträge umfasst Erlöse und andere Erträge.
- (a) **Erlöse** fallen im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens an und haben verschiedene Bezeichnungen, wie Umsatzerlöse, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Mieten, Dividenden und Lizenzträge.
 - (b) **Andere Erträge** stehen für weitere Posten, die die Definition von Erträgen erfüllen, aber keine Erlöse darstellen. Werden andere Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, so werden sie gewöhnlich gesondert gezeigt, da ihre Kenntnis für den Zweck, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen, hilfreich ist.

Aufwendungen

- 2.23 Die Definition der Aufwendungen umfasst sowohl Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens anfallen, als auch andere Aufwendungen.
- (a) Zu den **Aufwendungen**, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens anfallen, zählen beispielsweise die Umsatzkosten, Löhne und Gehälter sowie Abschreibungen. Gewöhnlich treten sie als Abfluss oder als Abnahme von Vermögenswerten auf, beispielsweise von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, Vorräten und Sachanlagen.
 - (b) **Andere Aufwendungen** stehen für weitere Posten, die die Definitionskriterien von Aufwendungen erfüllen und die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens entstehen können oder nicht. Werden andere Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, so werden sie gewöhnlich gesondert dargestellt, da ihre Kenntnis für das Ziel, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen, hilfreich ist.

Erfassung von Abschlussposten

- 2.24 Unter Erfassung versteht man die Berücksichtigung eines Sachverhalts in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Definition eines Abschlusspostens und die folgenden Kriterien erfüllt:
- (a) es ist **wahrscheinlich**, dass ein mit dem Sachverhalt verknüpfter künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird; und
 - (b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhalts können verlässlich ermittelt werden.
- 2.25 Wird die Erfassung eines solchen Sachverhalts unterlassen, kann dies weder durch die Angabe der verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden noch durch Anhangangaben oder Erläuterungen berichtigt werden.

Die Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens

- 2.26 Das Konzept der Wahrscheinlichkeit wird in den Kriterien der Erfassung verwendet, um auf den Grad an Unsicherheit hinzuweisen, mit dem der mit dem Sachverhalt verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird. Die Beurteilung des mit dem Zufluss eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens verbundenen Grades an Unsicherheit erfolgt auf der Grundlage der zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses verfügbaren substanziellen Hinweise. Diese Bewertungen werden für Sachverhalte, die für sich genommen wesentlich sind, einzeln und für eine große Menge an unwesentlichen Sachverhalten gemeinsam durchgeführt.

Verlässlichkeit der Bewertung

- 2.27 Als zweites Kriterium für die Erfassung im Abschluss müssen diesem Sachverhalt Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder andere Werte beizumessen sein, die verlässlich ermittelt werden können. In vielen Fällen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ein anderer Wert des Sachverhalts bekannt. In anderen Fällen müssen sie geschätzt werden. Die Verwendung hinreichend genauer Schätzungen ist ein wesentlicher Teil der Aufstellung des Abschlusses, dessen Verlässlichkeit dadurch nicht beeinträchtigt wird. Ist eine hinreichend ge-

naue Schätzung nicht möglich, wird der Sachverhalt nicht in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

- 2.28 Ein Sachverhalt, der die Kriterien für die Erfassung nicht erfüllt, kann diese zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund nachfolgender Umstände oder Ereignisse erfüllen.
- 2.29 Bei einem Sachverhalt, der die Kriterien für die Erfassung nicht erfüllt, kann trotzdem eine Angabe im Anhang, in den Erläuterungen oder den ergänzenden Darstellungen gerechtfertigt sein. Dies ist sachgerecht, wenn die Kenntnis des Sachverhalts als relevant für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Veränderungen der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens durch die Abschlussadressaten angesehen wird.

Bewertung der Abschlussposten

- 2.30 **Bewertung** bezeichnet das Verfahren zur Bestimmung der Geldbeträge, mit denen ein Unternehmen die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen in seinem Abschluss erfasst. Die Bewertung schließt die Wahl eines Bewertungsmaßstabs mit ein. Dieser Standard[entwurf] legt im Einzelnen fest, welchen Bewertungsmaßstab ein Unternehmen für verschiedene Arten von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen zu verwenden hat.
- 2.31 Zwei übliche Bewertungsmaßstäbe sind historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der beizulegende Zeitwert:
- (a) Bei Vermögenswerten entsprechen die **historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** dem Betrag der entrichteten Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente oder dem beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung für den Erwerb des Vermögenswerts zum Erwerbszeitpunkt. Bei Schulden entsprechen die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Betrag der Erlöse der erhaltenen Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente oder dem beizulegenden Zeitwert der im Austausch für die Verpflichtung erhaltenen unbaren Vermögenswerte zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verpflichtung eingegangen wird.
 - (b) Der **beizulegende Zeitwert** ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.

Grundlegende Erfassungs- und Bewertungsprinzipien

- 2.32 Die Anforderungen bezüglich der Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen in diesem Standard[entwurf] basieren auf grundlegenden Prinzipien, die aus dem *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* des IASB abgeleitet worden sind. Für den Fall, dass für einen Geschäftsvorfall, ein anderes Ereignis oder eine Bedingung keine spezifische Vorschrift in diesem Standard[entwurf] und kein Querverweis auf einen vollen **International Financial Reporting Standard (IFRS)** vorliegen, legt Paragraph 10.3 eine Hierarchie fest, die Unternehmen bei der Entscheidung über eine sachgerechte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode unter diesen Umständen zu befolgen haben. Die zweite Ebene dieser Hierarchie erfordert vom Unternehmen, sich nach den grundlegenden Erfassungs- und Bewertungsprinzipien zu richten, die in den Paragraphen 2.33 bis 2.43 aufgezeigt werden.

Konzept der Periodenabgrenzung

- 2.33 Ein Unternehmen hat seinen Abschluss mit Ausnahme der Kapitalflussrechnung nach dem Konzept der **Periodenabgrenzung** aufzustellen. Nach dem Konzept der Periodenabgrenzung werden Posten als Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen (die Abschlussposten) dann erfasst, wenn sie die Definitions- und Erfassungskriterien für diese Posten erfüllen.

Erfassung im Abschluss

Vermögenswerte

- 2.34 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert in der Bilanz zu erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen zufließen wird, und wenn dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dessen Wert verlässlich ermittelt werden können. Ein Vermögenswert wird nicht in der Bilanz angesetzt, wenn Ausgaben getätigt wurden, bei denen es unwahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen über die

aktuelle Berichtsperiode hinaus wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird. Stattdessen wird ein solcher Geschäftsvorfall in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand erfasst.

Schulden

- 2.35 Eine Schuld wird in der Bilanz angesetzt, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich aus der Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen ergibt, die wirtschaftlichen Nutzen enthalten, und der Erfüllungsbetrag verlässlich ermittelt werden kann.

Erträge

- 2.36 Die Erfassung von Erträgen resultiert unmittelbar aus der Erfassung von Vermögenswerten und Schulden. Ein Unternehmen hat Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, wenn es zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Zunahme bei einem Vermögenswert oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich ermittelt werden kann.

Aufwendungen

- 2.37 Die Erfassung von Aufwendungen resultiert unmittelbar aus der Erfassung von Vermögenswerten und Schulden. Ein Unternehmen hat Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, 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 ermittelt werden kann.

Periodenergebnis

- 2.38 Das Periodenergebnis ist die rechnerische Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen. Es ist kein separater Abschlussposten, und somit besteht keine Notwendigkeit für einen eigenständigen Erfassungsgrundsatz.
- 2.39 Dieser Standard[entwurf] untersagt den Ansatz von Posten in der Bilanz, die nicht die Definition von Vermögenswerten oder Schulden erfüllen, ungeachtet dessen, ob sie aus der Anwendung dessen resultieren, was im Allgemeinen als „Konzept der sachlichen Abgrenzung“ bezeichnet wird.

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

- 2.40 Beim erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, es sei denn, dieser Standard[entwurf] fordert die erstmalige Bewertung auf einer anderen Grundlage, wie z.B. dem beizulegenden Zeitwert.

Folgebewertung

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten

- 2.41 Nach dem erstmaligen Ansatz bewertet ein Unternehmen **finanzielle Vermögenswerte** und **finanzielle Verbindlichkeiten** zum beizulegenden Zeitwert, es sei denn, dieser Standard[entwurf] fordert oder erlaubt die Bewertung nach einem anderen Maßstab, wie z.B. Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Nicht-finanzielle Vermögenswerte

- 2.42 Die meisten nicht-finanziellen Vermögenswerte, die ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet hat, werden nachfolgend nach anderen Bewertungsmaßstäben bewertet. Beispielsweise bewertet ein Unternehmen **Sachanlagen** zum niedrigeren aus fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und bewertet Vorräte zum niedrigeren aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung. Die Bewertung von Vermögenswerten zu diesen niedrigeren Werten soll sicherstellen, dass ein Vermögenswert nicht mit einem höheren Betrag bewertet wird als dem, den das Unternehmen erwartungsgemäß aus dem Verkauf oder Nutzung dieses Vermögenswerts erhalten wird.

- 2.43 Für einige nicht-finanzielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen bei Zugang zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt hat, erlaubt oder fordert dieser Standard[entwurf] eine Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert. Beispiele umfassen:
- (a) Anteile an **assozierten Unternehmen** und **Joint Ventures**, die ein Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert bewertet (siehe Paragraphen 13.6 und 14.12);
 - (b) **als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**, die ein Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert bewertet (siehe Paragraph 15.5);
 - (c) Sachanlagen, die ein Unternehmen zum Neubewertungsbetrag bewertet (siehe Paragraph 16.13);
 - (d) **immaterielle Vermögenswerte**, die ein Unternehmen zum Neubewertungsbetrag bewertet (siehe Paragraph 17.23); und
 - (e) landwirtschaftliche Vermögenswerte (**biologische Vermögenswerte** und **landwirtschaftliche Erzeugnisse** zum Zeitpunkt der Ernte), die ein Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Veräußerungskosten bewertet (siehe Paragraph 35.1).

Schulden, die keine finanziellen Verbindlichkeiten darstellen

- 2.44 Die meisten Schulden, die keine finanziellen Verbindlichkeiten darstellen, werden mit dem bestmöglichen Schätzbetrag bewertet, der zur Erfüllung der Verpflichtung am **Berichtsstichtag** erforderlich wäre.

Saldierung von Posten

- 2.45 Ein Unternehmen darf Vermögenswerte und Schulden oder Erträge und Aufwendungen nicht miteinander saldieren, soweit dies nicht von diesem Standard[entwurf] gefordert oder erlaubt wird.
- (a) Die Bewertung von Vermögenswerten nach Abzug von Wertberichtigungen – beispielsweise Wertberichtigungen für veraltete Bestände und Wertberichtigungen für uneinbringliche Forderungen – stellt keine Saldierung dar.
 - (b) Wenn die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens nicht den Kauf und Verkauf von langfristigen Vermögenswerten einschließlich Finanzanlagen und betrieblichen Vermögenswerten beinhaltet, dann erfasst ein Unternehmen Gewinne und Verluste aus der Veräußerung solcher Vermögenswerte, indem der **Buchwert** der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten von den Veräußerungserlösen abgezogen werden.

Abschnitt 3

Darstellung im Abschluss

Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes

- 3.1 **Abschlüsse** haben die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** sowie die **Cashflows** eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Die **Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes** erfordert die glaubwürdige Darstellung der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Bedingungen gemäß den in Abschnitt 2 *Konzepte und grundlegende Prinzipien* enthaltenen Definitionen und Kriterien zur **Erfassung** für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.
- (a) Die Anwendung dieses Standard[entwurf]s durch KMU, gegebenenfalls um zusätzliche Angaben ergänzt, führt annahmegemäß zu einem Abschluss, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und der Cashflows von KMU vermittelt.
- (b) Wie in Paragraph 1.3 dargelegt, führt die Anwendung dieses Standard[entwurf]s durch ein öffentlich-rechtenschaftspflichtiges Unternehmen nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes in Übereinstimmung mit diesem Standard[entwurf].

Die zusätzlichen Angaben, auf die in (a) Bezug genommen wird, sind erforderlich, wenn die Einhaltung der spezifischen Anforderungen dieses Standard[entwurf]s nicht ausreichen, um Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die Auswirkungen bestimmter Geschäftsvorfälle, anderer Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens hinreichend einzuschätzen.

Einhaltung des [Entwurfs eines] IFRS für KMU

- 3.2 Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit dem [Entwurf eines] *IFRS für KMU* in Einklang steht, hat diese Tatsache in einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung im Anhang anzugeben. Ein Abschluss darf nicht als mit dem *IFRS für KMU* übereinstimmend bezeichnet werden, solange er nicht sämtliche Anforderungen dieses Standard[entwurf]s erfüllt.
- 3.3 In äußerst seltenen Fällen, in denen die Geschäftsleitung zu dem Schluss kommt, dass die Einhaltung einer in diesem Standard[entwurf] enthaltenen Bestimmung so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit der in Abschnitt 2 geschilderten **Zielsetzung des Abschlusses** von KMU kommen würde, hat ein Unternehmen von der Anwendung einer solchen Bestimmung in der in Paragraph 3.4 beschriebenen Weise abzusehen, sofern eine solche Abweichung nach den geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen erforderlich oder nicht unzulässig ist.
- 3.4 Weicht ein Unternehmen von einer in diesem Standard[entwurf] enthaltenen Vorschrift gemäß Paragraph 3.3 ab, hat es Folgendes anzugeben:
- (a) dass die Geschäftsleitung 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 dem *IFRS für KMU* nachgekommen ist, mit der Ausnahme, dass von einem spezifischen Erfordernis abgewichen wurde, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln;
- (c) die Art der Abweichung einschließlich der Bilanzierungsweise, die der *IFRS für KMU* fordern würde, den Grund, warum diese Bilanzierungsweise unter den gegebenen Umständen so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses gemäß Abschnitt 2 führen würde, und die Bilanzierungsweise, die angewendet wurde; sowie
- (d) für jede dargestellte Periode die finanzielle Auswirkung der Abweichung auf jeden Abschlussposten, der bei Einhaltung des Erfordernisses berichtet worden wäre.
- 3.5 Ist ein Unternehmen in einer früheren Periode von einer in diesem Standard[entwurf] enthaltenen Bestimmung abgewichen und wirkt sich eine solche Abweichung auf Beträge im Abschluss der laufenden Periode aus, sind die in den Paragraphen 3.4 (c) und (d) vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- 3.6 In den äußerst seltenen Fällen, in denen die Geschäftsleitung zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer Bestimmung in diesem Standard[entwurf] so irreführend wäre, dass es gemäß Abschnitt 2 zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses von KMU 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 Art der Anforderung in diesem Standard[entwurf] und den Grund, warum diese Anforderung so irreführend wäre, dass sie nach Ansicht der Geschäftsleitung zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses gemäß Abschnitt 2 führen würde; sowie
- (b) für jede dargestellte Periode die Anpassungen, die bei jedem Posten im Abschluss vorzunehmen wären, die nach Ansicht der Geschäftsleitung zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes erforderlich wären.

Unternehmensfortführung

- 3.7 Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat die Geschäftsleitung eines diesen Standard[entwurf] anwendenden Unternehmens eine Einschätzung über die Fähigkeit des Unternehmens vorzunehmen, den Geschäftsbetrieb fortzuführen. Von der **Unternehmensfortführung** ist solange auszugehen, bis die Geschäftsleitung entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, das Geschäft einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, anders zu handeln. Wenn der Geschäftsleitung bei seiner Einschätzung **wesentliche** Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Bedingungen bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens hinsichtlich dessen Fortführung aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Werden die Abschlüsse nicht auf der Grundlage der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache gemeinsam mit den Grundlagen anzugeben, auf denen der Abschluss basiert, unter Angabe der Gründe, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird.

Häufigkeit der Berichterstattung

- 3.8 Ein Unternehmen hat mindestens jährlich einen vollständigen Abschluss (einschließlich Vergleichsinformationen) aufstellen. Wenn sich das Ende der **Berichtsperiode** eines Unternehmens ändert und der Abschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) diese Tatsache;
 - (b) den Grund für die Verwendung einer längeren oder kürzeren Berichtsperiode; und
 - (c) die Tatsache, dass Vergleichsbeträge der **Gewinn- und Verlustrechnung**, der **Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals**, der **Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen**, der **Kapitalflussrechnung** und der dazugehörige **Anhang** nicht vollständig vergleichbar sind.

Darstellungstetigkeit

- 3.9 Ein Unternehmen hat die Darstellung und den Ausweis von Posten im Abschluss 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 Abschnitt 10 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler* enthaltenen Kriterien für die Auswahl und Anwendung der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** zu einer angemesseneren Darstellungsweise führt; oder
 - (b) dieser Standard[entwurf] schreibt eine Änderung der Darstellungsweise vor.
- 3.10 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) die Art der Neugliederung
 - (b) der Betrag jedes neu gegliederten Postens bzw. jeder neu gegliederten Postengruppe sowie
 - (c) der Grund für die Neugliederung.
- 3.11 Ist die Neugliederung der Vergleichsbeträge praktisch undurchführbar, sind folgende Angaben zu machen:
- (a) der Grund für die unterlassene Neugliederung und
 - (b) die Art der Anpassungen, die bei einer Neugliederung erfolgt wären.

Vergleichsinformationen

- 3.12 Sofern dieser Standard[entwurf] nichts anderes erlaubt oder vorschreibt, hat ein Unternehmen für alle Beträge im Abschluss Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Vergleichsperiode anzugeben (einschließlich der Informationen, die in der Bilanz, der GuV, der Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung sowie im Anhang angegeben werden). Ein Unternehmen hat verbale und beschreibende Informationen in die Vergleichsinformationen mit einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der laufenden Periode von Bedeutung sind.

Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten

- 3.13 Ein Unternehmen hat jede wesentliche Gruppe ähnlicher Posten im Abschluss gesondert darzustellen. Ein Unternehmen hat Posten, die nach Art oder Funktion verschiedenartig sind, gesondert darzustellen, sofern sie nicht unwesentlich sind.
- 3.14 Auslassungen 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.

Vollständiger Satz an Abschlussbestandteilen

- 3.15 Der Abschluss eines Unternehmens muss beinhalten:
- (a) eine **Bilanz**,
 - (b) eine Gewinn- und Verlustrechnung,
 - (c) eine Aufstellung über die 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.
- 3.16 Wenn die Veränderungen des Eigenkapitals eines Unternehmens während einer Berichtsperiode lediglich aus dem Periodenergebnis, Dividendenzahlungen, Korrekturen von **Fehlern** früherer Perioden und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode resultieren, kann das Unternehmen statt einer Gewinn- und Verlustrechnung und einer Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals eine Aufstellung des Ergebnisses und der Gewinnrücklagen vorlegen.
- 3.17 Da Paragraph 3.12 Vergleichsbeträge in Bezug auf die vorangegangene Periode für alle im Abschluss berichteten Beträge (sei es auf den Seiten der Bilanz, der GuV, der Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung oder im Anhang) vorschreibt, hat ein vollständiger Abschluss mindestens zwei Ausführungen jedes Abschlussbestandteils zu enthalten.
- 3.18 In einem vollständigen Abschluss hat ein Unternehmen jeden Abschlussbestandteil mit der gleichen Bedeutung darzustellen.
- 3.19 Ein Unternehmen kann für die Abschlussbestandteile andere Bezeichnungen verwenden als in diesem Standard[entwurf] vorgesehen sind, sofern sie nicht irreführend sind.

Identifikation der Abschlussbestandteile

- 3.20 Ein Unternehmen hat jeden Abschlussbestandteil und die Anhangangaben eindeutig zu identifizieren und von anderen Informationen im gleichen Dokument zu unterscheiden. 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 sowie etwaige Änderungen dieses Namens seit dem Ende der vorangegangenen Berichtsperiode;

- (b) ob der Abschluss das einzelne Unternehmen oder einen Konzern abdeckt;
- (c) der Zeitpunkt des Endes der Berichtsperiode und die Periode, auf die sich der Abschluss bezieht;
- (d) die Berichtswährung wie in Abschnitt 30 *Währungsumrechnung* definiert; und
- (e) wieweit bei der Darstellung von Beträgen im Abschluss gerundet wurde.

Abschnitt 4

Bilanz

Zweck

- 4.1 Die **Bilanz** stellt die **Vermögenswerte**, die **Schulden** und das **Eigenkapital** eines Unternehmens zeitpunktbezogen dar.

Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind

- 4.2 Ein Unternehmen hat in der Bilanz mindestens nachfolgende Posten darzustellen:
- (a) Zahlungsmittel und **Zahlungsmitteläquivalente**;
 - (b) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen;
 - (c) **Finanzielle Vermögenswerte** (ohne die Beträge, die unter (a), (b) und (h) ausgewiesen werden);
 - (d) **Vorräte**;
 - (e) **Sachanlagen**;
 - (f) **Immaterielle Vermögenswerte**;
 - (g) **Biologische Vermögenswerte**;
 - (h) nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzinvestitionen;
 - (i) die Summe der langfristigen Vermögenswerte, die als **zur Veräußerung gehalten** klassifiziert werden, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten **Veräußerungsgruppe** gemäß Abschnitt 36 *Aufgegebene Geschäftsbereiche und zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte* gehören;
 - (j) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten;
 - (k) **Finanzielle Verbindlichkeiten** (ohne die Beträge, die unter (j) und (o) ausgewiesen werden);
 - (l) Schulden und Ansprüche aus **tatsächlichen Ertragsteuern**;
 - (m) **Latente Steuerschulden** und **latente Steueransprüche** (diese sind immer als langfristig zu klassifizieren);
 - (n) die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind und als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden;
 - (o) **Rückstellungen**;
 - (p) **Minderheitenanteile**, getrennt dargestellt von dem **Eigenkapital**, das den Anteilseignern des **Mutterunternehmens** zuzuordnen ist; und
 - (q) Eigenkapital, das den Anteilseignern des Mutterunternehmens zuzuordnen ist.
- 4.3 Ein Unternehmen hat zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen in der Bilanz darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der **Vermögens- und Finanzlage** des Unternehmens relevant ist.
- 4.4 Dieser Standard[entwurf] schreibt keine Reihenfolge oder die Gliederung vor, in der Posten darzustellen sind.

Unterscheidung in kurz- und langfristig

- 4.5 Ein Unternehmen hat kurz- und langfristige Vermögenswerte sowie kurz- und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in seiner Bilanz gemäß den Paragraphen 4.6 bis 4.9 darzustellen, sofern eine Darstellung nach Liquidität nicht verlässlich und relevanter ist. Falls diese Ausnahme zutrifft, sollen sämtliche Vermögenswerte und Schulden ungefähr ihrer Liquiditätsnähe nach darstellt werden.

Kurzfristige Vermögenswerte

- 4.6 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert als kurzfristig einzustufen, wenn:

- (a) es innerhalb des normalen Verlaufs seines Geschäftszyklus die Realisation des Vermögenswerts erwartet oder dessen Verkauf oder Verbrauch beabsichtigt;
 - (b) es den Vermögenswert primär zu Handelszwecken hält;
 - (c) es die Realisation des Vermögenswerts innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der **Berichtsperiode** erwartet; oder
 - (d) es sich bei dem Vermögenswert um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente handelt, es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten nach dem Ende der Berichtsperiode eingeschränkt.
- 4.7 Ein Unternehmen hat alle anderen Vermögenswerte als langfristig einzustufen. Ist der normale Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen.

Kurzfristige Schulden

- 4.8 Ein Unternehmen hat eine Schuld als kurzfristig einzustufen, wenn:
- (a) es die Tilgung der Schuld innerhalb des gewöhnlichen Verlaufs seines Geschäftszyklus erwartet;
 - (b) es die Schuld primär zu Handelszwecken hält;
 - (c) es die Tilgung der Schuld innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Berichtsperiode erwartet; oder
 - (d) das Unternehmen kein uneingeschränktes Recht zur Aufschiebung der Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Ende der Berichtsperiode hat.
- 4.9 Ein Unternehmen hat alle anderen Schulden als langfristig einzustufen.

Reihenfolge und Gliederung der Posten in der Bilanz

- 4.10 Dieser Standard[entwurf] schreibt Reihenfolge oder Aufbereitung, in der Posten darzustellen sind, nicht vor. Paragraph 4.2 gibt lediglich eine Liste von Posten an, die ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so hinreichend unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen. Ferner:
- (a) werden Posten hinzugefügt, wenn der Umfang, die Art oder die Funktion eines Postens oder eine Zusammenfassung ähnlicher Posten dergestalt sind, dass eine gesonderte Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant ist; und
 - (b) können die verwendeten Bezeichnungen, die Reihenfolge der Posten oder die Zusammenfassung ähnlicher Posten dem Wesen des Unternehmens und seinen Geschäftsvorfällen entsprechend geändert werden, um Informationen zu liefern, die für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant sind.
- 4.11 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 der Schulden.

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

- 4.12 Ein Unternehmen hat folgende Untergliederungen der ausgewiesenen Bilanzposten entweder in der Bilanz oder im Anhang anzugeben:
- (a) Klassen von Sachanlagen gemäß Abschnitt 16 *Sachanlagen*;
 - (b) Beträge, die von Handelskunden gefordert werden, Beträge, die von **nahe stehenden Unternehmen und Personen** gefordert werden, Vorauszahlungen und sonstige Beträge;
 - (c) Klassen von Vorräten gemäß Abschnitt 12 *Vorräte*, wie etwa Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse;
 - (d) Rückstellungen für **Leistungen an Arbeitnehmer** und sonstige Rückstellungen; und
 - (e) Klassen des Eigenkapitals, wie etwa eingezahltes Kapital, Agio, Gewinnrücklagen sowie direkt im Eigenkapital erfasste Ertrags- und Aufwandsposten, soweit gemäß diesem Standard[entwurf] erforderlich.

- 4.13 Ein Unternehmen mit gezeichnetem Kapital hat Folgendes entweder in der Bilanz oder im Anhang anzugeben:
- (a) für jede Klasse von gezeichnetem Kapital:
 - (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 (siehe Paragraph 21.12 für weitere Leitlinien);
 - (v) die Rechte, Vorzüge und Beschränkungen der jeweiligen Klasse einschließlich Beschränkungen bei der Ausschüttung von Dividenden und der Rückzahlung des Kapitals;
 - (vi) Anteile an dem Unternehmen, die durch das Unternehmen selbst, seine Tochterunternehmen oder assoziierte Unternehmen gehalten werden; und
 - (vii) Anteile, die für die Ausgabe aufgrund von Optionen und Verkaufsverträgen vorgehalten werden, unter Angabe der Modalitäten und Beträge; sowie
 - (b) eine Beschreibung jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals.
- 4.14 Ein Unternehmen ohne gezeichnetes Kapital, wie etwa eine Personengesellschaft oder ein Treuhandfond, hat Informationen anzugeben, die den in Paragraph 4.13(a) geforderten gleichwertig sind, und Bewegungen während der Periode in jeder Eigenkapitalkategorie sowie die Rechte, Vorzüge und Beschränkungen jeder Eigenkapitalkategorie zu zeigen.

Abschnitt 5

Gewinn- und Verlustrechnung

Zweck

- 5.1 Die **Gewinn- und Verlustrechnung** stellt die **Erträge** und **Aufwendungen** eines Unternehmens für eine Periode dar.
- 5.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung hat alle in einer Periode erfassten Ertrags- und Aufwandsposten zu enthalten, es sei denn, dieser Standard[entwurf] schreibt etwas anderes vor. Dieser Standard[entwurf] sieht für folgende Sachverhalte eine andere Behandlung vor:
- (a) Die Auswirkungen von Fehlerkorrekturen und von Änderungen der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** werden als Berichtigungen früherer Perioden und nicht als Bestandteil des Ergebnisses der Periode, in der sie auftreten, dargestellt (siehe Abschnitt 10 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler*); und
 - (b) Neubewertungsrücklagen (siehe Abschnitt 16 *Sachanlagen*), **Gewinne** und **Verluste** aus der Umrechnung des **Abschlusses** eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe Abschnitt 30 *Währungsumrechnung*) und einige Änderungen des **beizulegenden Zeitwerts** von Sicherungsinstrumenten (siehe Abschnitt 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten*) werden bei ihrem Auftreten direkt im **Eigenkapital** und nicht als Bestandteil des Ergebnisses erfasst.

Informationen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind

- 5.3 Ein Unternehmen hat in der Gewinn- und Verlustrechnung für die betreffende Periode mindestens nachfolgende Posten darzustellen:
- (a) **Erlöse**;
 - (b) Finanzierungsaufwendungen;
 - (c) Gewinn- und Verlustanteile an **assoziierten Unternehmen** und **Joint Ventures**, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;
 - (d) **Steueraufwendungen**;
 - (e) einen gesonderten Betrag, welcher der Summe aus (i) dem Ergebnis nach Steuern **aufgegebener Geschäftsbereiche** 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 (siehe Abschnitt 36 *Aufgegebene Geschäftsbereiche und zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte*), entspricht; und
 - (f) das Ergebnis.
- 5.4 Ein Unternehmen hat in der Gewinn- und Verlustrechnung für die betreffende Periode folgende Posten als Ergebniszuordnung getrennt darzustellen:
- (a) Gewinne bzw. Verluste, die den **Minderheitsanteilen** zuzurechnen sind; und
 - (b) Gewinne bzw. Verluste, die den Anteilseignern des Mutterunternehmens zuzurechnen sind.
- 5.5 Ein Unternehmen hat zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der **Ertragskraft** des Unternehmens relevant ist.
- 5.6 Ein Unternehmen darf Ertrags- oder Aufwandsposten weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch im Anhang als „außerordentliche Posten“ ausweisen oder bezeichnen.

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

- 5.7 Ein Unternehmen hat die Art und den Betrag **wesentlicher** Ertrags- oder Aufwandsposten gesondert anzugeben. Diese Angaben müssen beinhalten:

- (a) außerplanmäßige Abschreibungen der Vorräte auf den Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßiger Abschreibungen;
- (b) außerplanmäßige Abschreibungen der **Sachanlagen** auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßiger Abschreibungen;
- (c) Restrukturierungen der Tätigkeiten eines Unternehmens und die Auflösung von **Rückstellungen** für Restrukturierungsaufwand;
- (d) Abgänge von Posten der Sachanlagen;
- (e) Veräußerungen von Finanzanlagen;
- (f) **Aufgegebene Geschäftsbereiche**;
- (g) die Beendigung von Rechtsstreitigkeiten; und
- (h) die Auflösung von sonstigen Rückstellungen.

Aufwandsgliederung

- 5.8 Ein Unternehmen hat eine Aufwandsgliederung darzustellen, die entweder auf der Art der Aufwendungen oder auf der Funktion der Aufwendungen innerhalb des Unternehmens beruht, je nachdem, welche Darstellungsweise verlässliche und relevantere Informationen ermöglicht.
- Gliederung nach der Art der Aufwendungen (Gesamtkostenverfahren)**
- (a) Bei dieser Gliederungsmethode werden die Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach ihrer Art zusammengefasst (beispielsweise Abschreibungen, Materialeinkauf, Transportaufwand, Leistungen an Arbeitnehmer und Werbeaufwendungen) und werden nicht nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Funktionsbereichen des Unternehmens umverteilt.
- Gliederung nach der Funktion der Aufwendungen (Umsatzkostenverfahren)**
- (b) Bei dieser Gliederungsmethode werden die Aufwendungen nach ihrer funktionalen Zugehörigkeit in Bestandteile der Umsatzkosten oder z.B. der Kosten für Vertriebs- oder Verwaltungsaktivitäten zusammengefasst. Ein Unternehmen hat bei dieser Methode mindestens seine Umsatzkosten gesondert von anderen Aufwendungen anzugeben.
- 5.9 Unternehmen wird empfohlen, diese Gliederung in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Der dem Standard[entwurf] beigefügte Musterabschluss beinhaltet Beispiele für beide Darstellungsformen.
- 5.10 Unternehmen, die das Umsatzkostenverfahren anwenden, haben zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich des Aufwandes für planmäßige **Abschreibungen** und **Amortisationen** sowie des Aufwands für **Leistungen an Arbeitnehmer**, anzugeben.

Abschnitt 6

Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals und Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen

Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals

Zweck

- 6.1 Die **Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals** enthält das Periodenergebnis eines Unternehmens, Ertrags- und Aufwandsposten, die in der Periode direkt im **Eigenkapital** erfasst wurden, die Auswirkungen von in der Periode erfassten Änderungen der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** und Fehlerkorrekturen sowie (abhängig von der vom Unternehmen gewählten Form der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals) die Beträge der Einlagen von den Anteilseignern und der Dividendenzahlungen und sonstigen Ausschüttungen an die Anteilseigner innerhalb der Periode.

Informationen, die in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals darzustellen sind

- 6.2 Ein Unternehmen hat eine Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals zu erstellen, die folgende Posten enthält:
- (a) das Periodenergebnis;
 - (b) jeden Ertrags- und Aufwandsposten, der für die betreffende Periode nach diesem Standard[entwurf] direkt im Eigenkapital erfasst wird, sowie die Summe dieser Posten;
 - (c) den Gesamtertrag und -aufwand für die Periode (als Summe von (a) und (b)), wobei die Beträge, die den Anteilseignern des Mutterunternehmens bzw. den **Minderheitsanteilen** zuzurechnen sind, getrennt auszuweisen sind; und
 - (d) für jede Eigenkapitalkomponente die Auswirkungen von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Bereinigung von **Fehlern** gemäß Abschnitt 10 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler*.

Informationen, die entweder in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals oder im Anhang darzustellen sind

- 6.3 Ein Unternehmen hat darüber hinaus entweder in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals oder im Anhang anzugeben:
- (a) die Beträge der Einlagen von den Anteilseignern und der Dividendenzahlungen und sonstigen Ausschüttungen an die Anteilseigner, wobei die Ausgabe von Aktien, Geschäftsvorfälle mit eigenen Anteilen sowie Dividendenzahlungen und sonstige Ausschüttungen an die Anteilseigner gesondert auszuweisen sind;
 - (b) den Betrag der Gewinnrücklagen (d.h. die angesammelten Ergebnisse) zu Beginn und zum Ende der **Berichtsperiode** sowie die Bewegungen während der Periode; und
 - (c) eine Überleitung des **Buchwerts** jeder Kategorie des gezeichneten Kapitals und sämtlicher direkt im Eigenkapital erfasster Ertrags- und Aufwandsposten (siehe Paragraph 6.2(b)) zu Beginn und zum Ende der Periode, die jede Bewegung gesondert angibt.

Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen

Zweck

- 6.4 Die **Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen** stellt das Ergebnis und die Veränderungen der Gewinnrücklagen eines Unternehmens innerhalb einer Berichtsperiode dar. Paragraph 3.16 dieses Standard[entwurf]s gestattet einem Unternehmen, eine Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen statt

einer Gewinn- und Verlustrechnung und einer Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals vorzulegen, wenn die einzigen Veränderungen des Eigenkapitals während der Periode aus dem Periodenergebnis, Dividendenzahlungen, Korrekturen von Fehlern früherer Perioden und Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethode resultieren.

Informationen, die in der Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen darzustellen sind

- 6.5 Ein Unternehmen hat in der Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen zusätzlich zu den Informationen, die nach Abschnitt 5 *Gewinn- und Verlustrechnung* gefordert werden, folgende Posten darzustellen:
- (a) die Gewinnrücklagen zu Beginn der Berichtsperiode
 - (b) beschlossene und gezahlte oder zahlbare Dividenden während der Periode
 - (c) Anpassungen der Gewinnrücklagen infolge von Korrekturen von Fehlern früherer Perioden
 - (d) Anpassungen der Gewinnrücklagen infolge von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie
 - (e) die Gewinnrücklagen zum Ende der Berichtsperiode.

Abschnitt 7

Kapitalflussrechnung

Zweck

- 7.1 Die **Kapitalflussrechnung** stellt Informationen über die Veränderungen der **Zahlungsmittel** und **Zahlungsmitteläquivalente** eines Unternehmens bereit, wobei die Veränderungen aus der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit innerhalb der Periode gesondert dargestellt werden.
- 7.2 Zahlungsmitteläquivalente werden gehalten, um kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können, und nicht zu Investitions- oder anderen Zwecken. 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. Kontokorrentkredite werden normalerweise genauso wie Bankverbindlichkeiten zu den Finanzierungstätigkeiten gerechnet. Wenn sie jedoch auf Anforderung rückzahlbar sind und einen integralen Bestandteil der Zahlungsmitteldisposition des Unternehmens darstellen, sind Kontokorrentkredite Bestandteil der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.

Inhalt

- 7.3 Die Kapitalflussrechnung hat **Cashflows** für eine Berichtsperiode zu enthalten, die nach **betrieblichen Tätigkeiten**, **Investitionstätigkeiten** und **Finanzierungstätigkeiten** klassifiziert werden.

Betriebliche Tätigkeit

- 7.4 Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit stammen in erster Linie aus der **erlöswirksamen** Tätigkeit des Unternehmens. Daher resultieren sie im Allgemeinen aus Geschäftsvorfällen, anderen Ereignissen und Bedingungen, 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) Zahlungen oder Rückerstattungen von Ertragsteuern, es sei denn, die Zahlungen können der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden; und
 - (f) Einzahlungen und Auszahlungen für Finanzanlagen, Kredite und andere Handelsverträge, welche den zur Weiterveräußerung bestimmten Vorräten ähneln.

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

Investitionstätigkeit

- 7.5 Cashflows aus der Investitionstätigkeit sind Aufwendungen, die für Ressourcen getätigt wurden, um künftige Erträge und Cashflows zu erwirtschaften. Im Folgenden werden Beispiele für Cashflows aus Investitionstätigkeit angeführt:
- (a) Auszahlungen für die Beschaffung von Sachanlagen (einschließlich selbst erstellter Sachanlagen), immateriellen Vermögenswerten (einschließlich aktivierter Entwicklungskosten) und anderen langfristigen Vermögenswerten;
 - (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 klassifiziert 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 klassifiziert oder zu Handelszwecken gehalten werden);
- (e) Auszahlungen für Dritten gewährte Kredite und Darlehen;
- (f) Einzahlung aus der Tilgung von Dritten 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 Vertrag als Sicherungsinstrument (siehe Abschnitt 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten*) bilanziert wird, hat ein Unternehmen die Cashflows des Vertrages auf dieselbe Art und Weise zu klassifizieren wie die Cashflows des Grundgeschäftes.

Finanzierungstätigkeit

- 7.6 Im Folgenden werden Beispiele für Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit aufgeführt:
- (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 Finanzierungsleasingverhältnissen.

Darstellung der Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit

- 7.7 Ein Unternehmen hat Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit in einer der beiden folgenden Formen darzustellen:
- (a) der direkten Methode, bei der die Hauptklassen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen angegeben werden; oder
 - (b) der indirekten Methode, bei der 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, berichtet wird.

- 7.8 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, bei denen die Cashflow-Auswirkungen einen Bezug zu Investition oder Finanzierung aufweisen.

Alternativ kann der Netto-Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit auch nach der indirekten Methode durch Darstellung der Aufwendungen und Erträge aus der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der in der Periode aufgetretenen Veränderungen der Vorräte sowie der Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ermittelt werden.

- 7.9 Ein Unternehmen, das sich entschließt, die direkte Methode anzuwenden, hat die Paragraphen 18 bis 20 aus IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* anzuwenden.

Darstellung der Cashflows aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit

- 7.10 Ein Unternehmen hat die Hauptgruppen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen, die aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit entstehen, separat auszuweisen. Die Summe der Cashflows aus dem Erwerb und der Veräußerung von Tochterunternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten ist gesondert darzustellen und als betriebliche Tätigkeit zu klassifizieren.

Cashflows in Fremdwährung

- 7.11 Ein Unternehmen hat Cashflows, die aus Geschäftsvorfällen in einer Fremdwährung entstehen, 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.
- 7.12 Das Unternehmen hat die Cashflows eines ausländischen Tochterunternehmens mit dem zum Zahlungszeitpunkt geltenden Wechselkurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung in die funktionale Währung umzurechnen.
- 7.13 Nicht realisierte Gewinne und Verluste aus Wechselkursänderungen sind keine Cashflows. Um jedoch den Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zu Beginn und zum Ende der Periode abzustimmen, müssen die Auswirkungen von Wechselkursänderungen auf Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die in Fremdwährung gehalten werden oder fällig sind, in der Kapitalflussrechnung erfasst werden. Aus diesem Grund hat das Unternehmen Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die während der Periode gehalten werden, zum Stichtagskurs umzurechnen. Das Unternehmen hat den resultierenden unrealisierten Gewinn oder Verlust getrennt von den Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit auszuweisen.

Zinsen und Dividenden

- 7.14 Ein Unternehmen hat Cashflows aus erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden jeweils gesondert anzugeben (gezahlte Zinsen schließen den Betrag ein, der nach Abschnitt 24 *Fremdkapitalkosten* in Ausübung des Wahlrechts bei der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode** aktiviert wurde). Das Unternehmen hat Cashflows stetig von Periode zu Periode als betriebliche Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zu klassifizieren.
- 7.15 Ein Unternehmen kann gezahlte Zinsen sowie erhaltene Zinsen und Dividenden als Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit klassifizieren, da sie im Ergebnis enthalten sind. Alternativ können gezahlte sowie erhaltene Zinsen und Dividenden als Cashflows aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit klassifiziert werden, da sie Finanzierungsaufwendungen oder Erträge aus Investitionen sind.
- 7.16 Ein Unternehmen kann gezahlte Dividenden dem Finanzierungsbereich zuordnen, da es sich um Finanzierungsaufwendungen handelt. Alternativ können gezahlte Dividenden als Bestandteil der Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit klassifiziert werden, da sie aus laufenden Cashflows bezahlt werden.

Ertragsteuern

- 7.17 Ein Unternehmen hat Cashflows aus Ertragsteuern gesondert anzugeben und als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit zu klassifizieren, es sei denn, sie können bestimmten Finanzierungs- und Investitionstätigkeiten zugeordnet werden. Wenn die steuerbezogenen Cashflows mehr als einer Tätigkeit zugeordnet werden, hat das Unternehmen den Gesamtbetrag der gezahlten Steuern anzugeben.

Nicht zahlungswirksame Transaktionen

- 7.18 Ein Unternehmen hat Investitions- und Finanzierungsvorgänge, welche nicht zu einer Veränderung von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten führen, aus der Kapitalflussrechnung auszunehmen. Ein Unternehmen hat solche Vorgänge an anderer Stelle im **Abschluss** derart anzugeben, dass alle notwendigen Informationen über diese Investitions- und Finanzierungsvorgänge bereitgestellt werden.
- 7.19 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 unmittelbare Übernahme entsprechender Schulden oder durch Finanzierungsleasingverhältnisse;
- (b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe von Anteilen;
- (c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

Bestandteile der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente

- 7.20 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.

Weitere Angaben

- 7.21 Ein Unternehmen hat in Verbindung mit einer Stellungnahme der Geschäftsleitung den Betrag an wesentlichen Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten anzugeben, die vom Unternehmen gehalten werden und über die das Unternehmen nicht verfügen kann. Es kann vorkommen, dass ein Unternehmen über gehaltene Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente u.a. aufgrund ausländischer Devisenverkehrskontrollen oder gesetzlicher Einschränkungen nicht verfügen kann.

Abschnitt 8

Anhang

Zweck

- 8.1 Der **Anhang** enthält zusätzliche Angaben zu denen, die im eigentlichen **Abschluss** enthalten sind. Anhangangaben enthalten verbale Beschreibungen oder Untergliederungen der im Abschluss enthaltenen Posten sowie Informationen über Posten, die nicht **angesetzt** werden dürfen.

Struktur

- 8.2 Der Anhang soll:
- (a) Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die besonderen **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** enthalten, die gemäß den Paragraphen 8.5 und 8.6 angewendet worden sind;
 - (b) die nach diesem Standard[entwurf] erforderlichen Informationen angeben, die nicht im eigentlichen Abschluss ausgewiesen sind; und
 - (c) zusätzliche Informationen zur Verfügung stellen, die nicht im eigentlichen Abschluss ausgewiesen, für das Verständnis derselben jedoch relevant sind.
- 8.3 Ein Unternehmen hat Anhangangaben, soweit praktikabel, systematisch darzustellen. Jeder Posten im eigentlichen Abschluss muss einen Querverweis auf sämtliche dazugehörenden Informationen im Anhang aufweisen.
- 8.4 Ein Unternehmen stellt Anhangangaben normalerweise in der folgenden Reihenfolge dar:
- (a) eine Erklärung, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit dem *IFRS für KMU* aufgestellt wurde (siehe Paragraph 3.2);
 - (b) eine Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (siehe Paragraph 8.5);
 - (c) ergänzende Informationen zu den im eigentlichen Abschluss dargestellten Posten in der Reihenfolge, in der jeder Abschlussbestandteil und jeder Posten dargestellt wird; und
 - (d) andere Angaben, einschließlich:
 - (i) **Eventualschulden** und **Eventualforderungen** (siehe Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten*) sowie nicht bilanzierte vertragliche Verpflichtungen;
 - (ii) nicht-finanzielle Angaben;
 - (iii) den Betrag der vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung vorgeschlagenen oder beschlossenen Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens, die aber in der Periode nicht als Ausschüttung an die **Eigenkapitalgeber** erfasst wurden, sowie den Betrag je Anteil; und
 - (iv) den Betrag der aufgelaufenen, noch nicht bilanzierten Vorzugsdividenden.

Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 8.5 Ein Unternehmen hat bei der Zusammenfassung der maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Folgendes anzugeben:
- (a) den (die) bei der Erstellung des Abschlusses herangezogene(n) Bewertungsmaßstab(stäbe);
 - (b) die vom Unternehmen gewählte Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode, wann immer das Unternehmen für ein Ereignis, einen Geschäftsvorfall, ein anderes Ereignis oder eine Bedingung eine Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode anwendet, für die dieser Standard[entwurf] ein Bilanzierungs- und Bewertungswahlrecht einräumt; und
 - (c) sonstige angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für das Verständnis des Abschlusses relevant sind.

Informationen über die Ermessensausübung

- 8.6 Das Unternehmen hat in der Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder in den sonstigen Erläuterungen die Ermessensausübung der Geschäftsleitung bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden (siehe Paragraph 8.7) –, die die bedeutendste Auswirkung auf die Beträge im Abschluss haben, anzugeben.

Informationen über Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten

- 8.7 Das Unternehmen hat im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben, sowie Angaben über sonstige wesentliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten am Ende der **Berichtsperiode** zu machen, bei denen ein beträchtliches Risiko besteht, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs eine **wesentliche** Anpassung der **Buchwerte** der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang:
- (a) ihre Art sowie
 - (b) ihr Buchwert am Ende der Berichtsperiode anzugeben.

Informationen über extern auferlegte Kapitalvorschriften

- 8.8 Wenn ein Unternehmen extern auferlegten Kapitalvorschriften unterliegt, hat es anzugeben, welcher Art diese Vorschriften sind und wie mit ihnen umgegangen wird, einschließlich der Angabe, ob die Vorschriften eingehalten wurden.

Abschnitt 9

Konzern- und separate Einzelabschlüsse

Beherrschung

- 9.1 Mit Ausnahme der Regelung nach Paragraph 9.2 hat ein **Mutterunternehmen** einen **Konzernabschluss** aufzustellen, in dem es seine Anteile an **Tochterunternehmen** in Übereinstimmung mit diesem Standard[entwurf] konsolidiert. Der Konzernabschluss hat alle Tochterunternehmen des Mutterunternehmens zu enthalten.
- 9.2 Ein Mutterunternehmen braucht keinen Konzernabschluss aufzustellen, wenn
- das Mutterunternehmen selbst ein Tochterunternehmen ist; und
 - sein am höchsten übergeordnetes Mutterunternehmen (oder ein dazwischen liegendes Mutterunternehmen) einen konsolidierten **Mehrzweckabschluss** vorlegt, der mit den vollen **International Financial Reporting Standards** oder mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmt.
- 9.3 Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, welches vom Mutterunternehmen beherrscht wird. **Beherrschung** ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Wenn ein Unternehmen eine Zweckgesellschaft (Special Purpose Entity, SPE) gegründet hat, um ein begrenztes und genau definiertes Ziel zu verfolgen, hat das Unternehmen die SPE zu konsolidieren, wenn die Art der Beziehung darauf hindeutet, dass die SPE von diesem Unternehmen beherrscht wird.
- 9.4 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, aber es:
- die Möglichkeit hat, über mehr als die Hälfte der Stimmrechte kraft einer mit anderen Anteilseignern abgeschlossenen Vereinbarung zu verfügen;
 - die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung zu bestimmen;
 - die Möglichkeit hat, die Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu ernennen oder abzuberufen und die Beherrschung des Unternehmens über diese Organe erfolgt; oder
 - die Möglichkeit hat, die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen der Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu bestimmen und die Beherrschung des Unternehmens über diese Organe erfolgt.
- 9.5 Ein Tochterunternehmen ist nicht allein deshalb von der Konsolidierung ausgeschlossen, weil der Investor eine Wagniskapital-Organisation oder ein ähnliches Unternehmen ist.
- 9.6 Ein Tochterunternehmen ist nicht von der Konsolidierung auszuschließen, weil sich die Geschäftstätigkeit dieses Tochterunternehmens von der Geschäftstätigkeit anderer Unternehmen des Konzerns unterscheidet. Durch eine Konsolidierung solcher Tochterunternehmen und Angabe zusätzlicher Informationen über ihre abweichende Geschäftstätigkeit im Konzernabschluss werden relevante Informationen zur Verfügung gestellt.
- 9.7 Ein Tochterunternehmen ist nicht von der Konsolidierung auszuschließen, weil es in einem Rechtskreis tätig ist, in dem Beschränkungen hinsichtlich des grenzüberschreitenden Transfers von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten bestehen.

Konsolidierungsverfahren

- 9.8 Im Konzernabschluss werden Finanzinformationen des Konzerns so darstellt, als ob es sich um ein einziges Unternehmen handelt. Bei der Aufstellung des Konzernabschlusses hat ein Unternehmen:
- die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen durch Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge und der Aufwendungen zusammenzufassen;
 - den **Buchwert** der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an jedem einzelnen Tochterunternehmen und den Anteil des Mutterunternehmens am Eigenkapital jedes Tochterunternehmens zu eliminieren;

- (c) **Minderheitenanteile** am Periodenergebnis konsolidierter Tochterunternehmen in der **Berichtsperiode** getrennt von den Anteilen, die auf Anteilseigner des Mutterunternehmens entfallen, zu bemessen; und
- (d) Minderheitenanteile am Reinvermögen konsolidierter Tochterunternehmen getrennt vom Eigenkapital des Mutterunternehmens zu bemessen. Minderheitenanteile am Reinvermögen bestehen aus:
 - (i) dem Betrag der Minderheitenanteile zum Zeitpunkt des ursprünglichen Zusammenschlusses; und
 - (ii) dem Anteil der Minderheit an den Eigenkapitalveränderungen seit dem Zeitpunkt des Zusammenschlusses.

Potenzielle Stimmrechte

- 9.9 Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen (wie z.B. Stimmrechte, die aus der Ausübung von Aktienoptionen oder Optionsscheinen oder aus der Umwandlung von wandelbaren Wertpapieren resultieren), werden die Anteile am Periodenergebnis und den Eigenkapitalveränderungen dem Mutterunternehmen und den Minderheitenanteilen auf Grundlage der bestehenden Eigentümerverhältnisse zugewiesen und spiegeln eine mögliche Ausübung oder Wandlung potenzieller Stimmrechte nicht wider.

Konzerninterne Salden und Geschäftsvorfälle

- 9.10 Konzerninterne Salden und Geschäftsvorfälle, einschließlich Erträgen, 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 eine **Erfassung** im Konzernabschluss erfordert. Abschnitt 28 *Ertragsteuern* ist auf zeitliche Differenzen aufgrund der Eliminierung von Gewinnen und Verlusten aus konzerninternen Geschäftsvorfällen anzuwenden.

Einheitlicher Berichtsstichtag

- 9.11 Die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, sind auf den gleichen **Berichtsstichtag** aufzustellen, sofern dies nicht **undurchführbar** ist.

Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 9.12 Bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses sind für ähnliche Geschäftsvorfälle, andere Ereignisse und Bedingungen unter vergleichbaren Umständen einheitliche **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** anzuwenden. Wenn ein Konzernunternehmen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anwendet, die sich von den im Konzernabschluss für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendeten unterscheiden, sind bei der Aufstellung des Konzernabschlusses sachgerechte Anpassungen an dessen Abschluss durchzuführen.

Erwerb und Veräußerung von Tochterunternehmen

- 9.13 Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens werden ab dem Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen. Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens werden bis zu dem Zeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen, an dem die Beherrschung durch das Mutterunternehmen endet. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erlös aus der Veräußerung des Tochterunternehmens und dessen Buchwert zum Veräußerungszeitpunkt wird unter Einschluss der kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die gemäß Abschnitt 30 *Umrechnung von Fremdwährung* im Eigenkapital erfasst wurden, in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung des Tochterunternehmens erfasst.
- 9.14 Wenn ein Unternehmen kein Tochterunternehmen mehr ist, aber der Investor (das frühere Mutterunternehmen) weiterhin Anteile hält, werden diese Anteile von dem Zeitpunkt an, ab dem das Unternehmen kein Tochterunternehmen mehr ist, als **finanzieller Vermögenswert** gemäß Abschnitt 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten* bilanziert, sofern es nicht zu einem **assozierten Unternehmen** oder einem **gemeinschaftlich geführten Unternehmen** wird. Der Buchwert der Anteile wird zu dem Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen kein Tochterunternehmen mehr ist, als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung eines finanziellen Vermögenswerts betrachtet.

Minderheitenanteile an Tochterunternehmen

- 9.15 Ein Unternehmen hat Minderheitenanteile, wie in Paragraph 4.2(p) gefordert, in der Konzernbilanz innerhalb des Eigenkapitals, aber gesondert vom Eigenkapital des Mutterunternehmens auszuweisen.
- 9.16 Ein Unternehmen hat Minderheitenanteile am Konzernergebnis, wie in Paragraph 5.4 gefordert, ebenfalls gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.
- 9.17 Die auf Minderheitenanteile entfallenden Verluste eines konsolidierten Tochterunternehmens können den auf diese Anteile entfallenden Anteil am Eigenkapital des Tochterunternehmens übersteigen. Der übersteigende Betrag und jeder weitere auf Minderheitenanteile 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 ausgeglichen ist.

Separate Einzelabschlüsse

- 9.18 Gemäß Paragraph 9.1 hat ein Mutterunternehmen einen Konzernabschluss aufzustellen. Dieser Standard[entwurf] verlangt von einem Mutterunternehmen nicht, einen **separaten Einzelabschluss** für das Mutterunternehmen oder für die einzelnen Tochterunternehmen aufzustellen. Wenn für das Mutterunternehmen ein separater Abschluss erstellt wird, hat das Unternehmen eine Bilanzierungsmethode für alle seine Anteile an Tochterunternehmen, **gemeinschaftlich geführten Unternehmen** und **assoziierten Unternehmen**, die nicht als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, zu entwickeln und diese entweder
- (a) zu Anschaffungskosten oder
 - (b) erfolgswirksam zum **beizulegenden Zeitwert**
- zu bewerten.
- 9.19 Wenn ein Mutterunternehmen, ein Partnerunternehmen mit einer Beteiligung an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder ein Anteilseigner an einem assoziierten Unternehmen separate Einzelabschlüsse aufstellt, dann müssen die separaten Einzelabschlüsse folgende Angaben enthalten:
- (a) dass es sich bei den Abschlüssen um separate Einzelabschlüsse handelt und die Gründe, warum die Abschlüsse aufgestellt wurden, sofern nicht gesetzlich vorgeschrieben;
 - (b) eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote; und
 - (c) eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode der unter (b) aufgeführten Anteile;
- sowie die Angabe des Konzernabschlusses, auf den sie sich beziehen.
- 9.20 Der Abschluss eines Unternehmens, das kein Tochterunternehmen, keinen Anteil an einem assoziierten Unternehmen und keine Beteiligung an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen hat, ist kein separater Einzelabschluss.

Kombinierte Abschlüsse

- 9.21 **Kombinierte Abschlüsse** sind eine Zusammenfassung von Abschlüssen von zwei oder mehr Unternehmen, die von einem einzigen Investor beherrscht werden. Dieser Standard[entwurf] fordert keine Aufstellung kombinierter Abschlüsse. Der beherrschende Investor kann einen kombinierten Abschluss aufstellen wollen, weil die verbundenen Unternehmen gemeinsame Ziele und wirtschaftliche Interessen haben und gemeinschaftlich geführt werden.
- 9.22 Wenn ein Unternehmen einen kombinierten Abschluss aufstellt und ihn als übereinstimmend mit dem *IFRS für KMU* darstellt, muss dieser Abschluss mit allen Vorschriften dieses Standard[entwurf]s übereinstimmen. Konzerninterne Geschäftsvorfälle und Salden sind zu eliminieren; Gewinne oder Verluste, die aus konzerninternen Geschäftsvorfällen resultieren und die in Vermögenswerten wie z.B. Vorräten und Anlagevermögen ausgewiesen werden, sind zu eliminieren; die Abschlüsse der Unternehmen, die in dem kombinierten Abschluss enthalten sind, sind auf den gleichen Berichtsstichtag aufzustellen, es sei denn, dass dies praktisch undurchführbar ist; und für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen sind einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu verwenden. Die Angaben haben die Tatsache zu enthalten, dass der Abschluss einen kombinierten Abschluss darstellt, und Informationen über Beziehungen zu **nahe stehenden Un-**

Unternehmen und Personen, die nach Abschnitt 33 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* gefordert werden.

Abschnitt 10

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler

Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 10.1 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sind die besonderen Prinzipien, grundlegenden Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines **Abchlusses** anwendet.
- 10.2 Wenn dieser Standard[entwurf] sich nicht ausdrücklich mit einem Geschäftsvorfall, einem sonstigen Ereignis oder einer Bedingung befasst, hat die Geschäftsleitung bei der Entwicklung und Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode eine Ermessensentscheidung derart zu treffen, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu Informationen führt, die
- (a) für die Bedürfnisse der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung der Adressaten **relevant** sind; und
 - (b) **zuverlässig** in dem Sinne sind, 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, 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.
- 10.3 Bei ihrer Entscheidungsfindung im Sinne des Paragraphen 10.2 hat sich die Geschäftsleitung auf folgende Quellen – in absteigender Reihenfolge – zu beziehen und deren Anwendbarkeit zu berücksichtigen:
- (a) die Vorschriften und Leitlinien in diesem Standard[entwurf], die ähnliche und verwandte Sachverhalte behandeln;
 - (b) die Definitionen, **Ansatzkriterien** und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sowie die grundlegenden Prinzipien aus Abschnitt 2 *Konzepte und grundlegende Prinzipien*.
- 10.4 Bei seiner Entscheidungsfindung gemäß Paragraph 10.2 kann die Geschäftsleitung außerdem die Vorschriften und Leitlinien der vollen **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, die ähnliche und verwandte Sachverhalte behandeln, berücksichtigen. Für den Fall, dass zusätzliche Leitlinien für die Entscheidungsfindung gemäß Paragraph 10.2 erforderlich sind, kann die Geschäftsleitung zudem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetzer, die ein ähnliches Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungsverlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen, sofern sie nicht mit den in Paragraph 10.3 enthaltenen Quellen in Konflikt stehen.

Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 10.5 Ein Unternehmen hat seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen stetig auszuwählen und anzuwenden, es sei denn, dieser Standard[entwurf] erlaubt oder schreibt die Kategorisierung von Posten vor, für die andere Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sachgerecht sind. Sofern dieser Standard[entwurf] eine derartige Kategorisierung vorschreibt oder erlaubt, ist eine sachgerechte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auszuwählen und stetig für jede Kategorie anzuwenden.

Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 10.6 Ein Unternehmen darf eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung
- (a) aufgrund von Änderungen dieses Standard[entwurf]s 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- und Ertragslage oder Cashflows des Unternehmens vermittelt.
- 10.7 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 grundlegend von früheren Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen unterscheiden; und
- (b) die Anwendung einer neuen Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder nicht wesentlich waren.
- 10.8 Wenn dieser Standard[entwurf] ein Wahlrecht für die bilanzielle Behandlung eines bestimmten Geschäftsvorfalles, anderen Ereignisses oder Bedingung vorsieht und das Unternehmen sein Wahlrecht anders ausübt, ist dies eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode. Entsprechend ist auch eine Änderung des Bewertungsmaßstabs eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode.

Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 10.9 Ein Unternehmen hat Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode wie folgt zu berücksichtigen:
- (a) ein Unternehmen hat eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode aus der Änderung einer Vorschrift dieses Standard[entwurf]s nach den ggf. bestehenden Übergangsvorschriften, die in dieser Änderung festgelegt sind, zu berücksichtigen;
- (b) wenn dieser Standard[entwurf] einem Unternehmen vorschreibt oder erlaubt, die Vorschriften eines vollen IFRS zu befolgen und sich die Vorschriften dieses IFRS ändern, hat das Unternehmen diese Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach den ggf. bestehenden Übergangsvorschriften, die in diesem IFRS festgelegt sind, zu berücksichtigen; und
- (c) ein Unternehmen hat alle anderen Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode **rückwirkend** zu berücksichtigen.

Rückwirkende Anwendung

- 10.10 Wenn eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach Paragraph 10.9 rückwirkend erfolgt, hat das Unternehmen die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Vergleichsinformationen für frühere Perioden so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden, so als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode schon immer angewendet worden wäre. Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden praktisch **undurchführbar** ist, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die früheste Periode anzupassen, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist. Es kann sich dabei um die Berichtsperiode handeln. Das Unternehmen hat eine entsprechende Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für diese Periode vorzunehmen.

Angabe von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 10.11 Wenn die erstmalige Anwendung dieses Standard[entwurf]s oder einer Änderung dieses Standard[entwurf]s eine Auswirkung auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden hätte, hat ein Unternehmen folgendes anzugeben:
- (a) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode;
- (b) den Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede dargestellte frühere Periode für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;
- (c) den Anpassungsbetrag, soweit durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und
- (d) eine Erklärung, falls die Ermittlung der gemäß (b) und (c) anzugebenden Beträge praktisch undurchführbar ist.

Diese Angaben müssen in Abschlüssen späterer Perioden nicht wiederholt werden.

- 10.12 Wenn eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode eine Auswirkung auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden hätte, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode;
 - (b) die Gründe, weswegen die Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode verlässliche und relevantere Informationen vermittelt;
 - (c) den Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode, sowie, soweit durchführbar, für jede dargestellte frühere Periode, für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;
 - (d) den Anpassungsbetrag, soweit durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und
 - (e) eine Erklärung, falls die Ermittlung der gemäß c) und d) anzugebenden Beträge praktisch undurchführbar ist.

Diese Angaben müssen in Abschlüssen späterer Perioden nicht wiederholt werden.

Änderungen von Schätzungen

- 10.13 Eine **Änderung einer Schätzung** ist eine Anpassung des **Buchwerts** eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswerts, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert. Änderungen von Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.
- 10.14 Ein Unternehmen hat die Auswirkung der Änderung einer Schätzung **prospektiv** ergebniswirksam in
- (a) der Periode der Änderung, falls die Änderung nur diese Periode betrifft, oder
 - (b) der Periode der Änderung und in späteren Perioden, falls die Änderung sowohl die Berichtsperiode als auch spätere Perioden betrifft,
- zu erfassen, es sei denn, es handelt sich um eine Schätzung im Sinne des Paragraphen 10.15.
- 10.15 Soweit eine Änderung einer Schätzung zu Änderungen von Vermögenswerten oder Schulden führt oder sich auf einen Eigenkapitalposten bezieht, hat die Erfassung dadurch zu erfolgen, dass der Buchwert des entsprechenden Vermögenswerts, der Schuld oder des Eigenkapitalpostens in der Periode der Änderung anzupassen ist.

Angabe von Änderungen von Schätzungen

- 10.16 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 auf zukünftige Perioden hat, es sei denn, dass die Angabe der Schätzung dieser Auswirkung auf zukünftige Perioden praktisch undurchführbar ist.
- 10.17 Erfolgt die Angabe des Betrags der Auswirkung auf zukünftige Perioden nicht, weil die Schätzung dieser Auswirkung praktisch undurchführbar ist, so hat das Unternehmen diesen Umstand anzugeben.

Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden

- 10.18 **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,
- (a) die zu dem Zeitpunkt, an dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung freigegeben wurden, zur Verfügung standen und
 - (b) von denen man hätte erwarten können, dass sie bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse eingeholt und berücksichtigt worden wären.
- 10.19 Diese Fehler beinhalten die Auswirkungen von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten sowie von Betrugsfällen.
- 10.20 Soweit durchführbar, hat ein Unternehmen einen Fehler aus früheren Perioden im ersten Abschluss, der zur Veröffentlichung nach der Entdeckung der Fehler freigegeben wurde, rückwirkend zu korrigieren, indem

- (a) die Vergleichsbeträge für die früher dargestellten Perioden, in denen der Fehler auftrat, angepasst werden, oder
 - (b) die Eröffnungsbilanzwert der Vermögenswerte, Schulden und des Eigenkapitals für die früheste dargestellte Periode angepasst werden, wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist.
- 10.21 Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte eines Fehlers auf die Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere dargestellte Perioden praktisch undurchführbar ist, hat das Unternehmen die Eröffnungsbilanzwerte der Vermögenswerte, Schulden und des Eigenkapitals für die früheste Periode anzupassen, für die eine rückwirkende Anpassung durchführbar ist (es kann sich dabei um die Berichtsperiode handeln).
- 10.22 Wenn eine Anpassung aller früheren Perioden praktisch undurchführbar ist, hat das Unternehmen die Auswirkung des Fehlers im Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen in der Berichtsperiode zu erfassen.

Angabe von Fehlern aus früheren Perioden

- 10.23 Ein Unternehmen hat Folgendes in Bezug auf Fehler aus früheren Perioden anzugeben:
- (a) die Art des Fehlers aus einer früheren Periode;
 - (b) die betragsmäßige Korrektur für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses für jede dargestellte frühere Periode, soweit durchführbar;
 - (c) die betragsmäßige Korrektur zu Beginn der frühesten dargestellten Periode und
 - (d) die Umstände, die zu diesem Zustand geführt haben, und eine Beschreibung, wie und ab wann der Fehler beseitigt wurde, falls eine rückwirkende Anpassung für eine bestimmte frühere Periode praktisch undurchführbar ist.

Diese Angaben müssen in Abschlüssen späterer Perioden nicht wiederholt werden.

Abschnitt 11

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten

Wahl einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

- 11.1 Ein Unternehmen hat zu wählen, ob es entweder
- (a) die Bestimmungen dieses Abschnitts oder
 - (b) IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*
- für die Bilanzierung aller seiner Finanzinstrumente vollumfänglich anwendet. Ein Unternehmen, das sich entschließt, IAS 39 anzuwenden, hat die gemäß IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* geforderten Angaben zu leisten. Die Ausübung des Wahlrechts zwischen (a) oder (b) ist ein **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrecht**. Die Paragraphen 10.6 bis 10.12 des Abschnitts 10 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler* enthalten Anforderungen zur Beurteilung, wann eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode sachgerecht ist, wie eine solche Änderung zu berücksichtigen ist und welche Informationen über die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anzugeben sind.

Anwendungsbereich

- 11.2 Ein **Finanzinstrument** ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei einem Unternehmen zu einem **finanziellen Vermögenswert** und bei einem anderen Unternehmen zu einer **finanziellen Verbindlichkeit** oder einem Eigenkapitalinstrument führt. Übliche Beispiele umfassen:
- (a) flüssige Mittel;
 - (b) Sichteinlagen und Termingelder;
 - (c) Geldmarktpapiere und Handelswechsel;
 - (d) Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Wechseln und Darlehen;
 - (e) Anleihen und ähnliche Schuldinstrumente;
 - (f) Stamm- und Vorzugsaktien und ähnliche Eigenkapitalinstrumente;
 - (g) mit Vermögenswerten besicherte Wertpapiere, wie besicherte Hypotheken, Rückkaufvereinbarungen und besicherte Forderungspakete; sowie
 - (h) Optionen, Rechte, Optionsscheine, börsen- und nicht börsennotierte Termingeschäfte sowie Zinsswaps, die bar oder im Austausch gegen andere Finanzinstrumente beglichen werden können.
- 11.3 Dieser Abschnitt ist auf alle Finanzinstrumente mit Ausnahme der folgenden anzuwenden:
- (a) Anteile an **Tochterunternehmen** (abgedeckt durch Abschnitt 9 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse*), an **assozierten Unternehmen** (siehe Abschnitt 13 *Anteile an assoziierten Unternehmen*), und an **Joint Ventures** (siehe Abschnitt 14 *Anteile an Joint Ventures*);
 - (b) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen (siehe Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer*);
 - (c) Rechte aus einem Versicherungsvertrag, es sei denn, der Versicherungsvertrag kann bei einer der Parteien als Ergebnis von Vertragsbedingungen, die in keinem Zusammenhang mit
 - (i) Änderungen des versicherten Risikos,
 - (ii) Wechselkursänderungen oder
 - (iii) der Zahlungsunfähigkeit einer Vertragspartei
 stehen, zu einem Verlust führen.
 - (d) Finanzinstrumente, die die Definitionskriterien für Eigenkapital des Unternehmens erfüllen (siehe Abschnitte 21 *Eigenkapital* und 25 *Anteilsbasierte Vergütung*); und
 - (e) Leasingverhältnisse (siehe Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse*), es sei denn, das Leasingverhältnis kann beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer als Ergebnis von Vertragsbedingungen, die in keinem Zusammenhang mit
 - (i) Preisänderungen des Leasingobjektes,

- (ii) Wechselkursänderungen oder
 - (iii) der Zahlungsunfähigkeit einer Vertragspartei stehen, zu einem Verlust führen.
- 11.4 Die meisten Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht-finanziellen Postens wie Rohstoffe, Vorräte oder Sachanlagen sind von dem Anwendungsbereich dieses Abschnitts ausgeschlossen, da sie keine Finanzinstrumente darstellen. Dieser Abschnitt ist jedoch auf alle Verträge anzuwenden, die als Ergebnis von Vertragsbedingungen, die in keinem Zusammenhang mit Preisänderungen des nicht-finanziellen Postens, Wechselkursänderungen oder der Zahlungsunfähigkeit einer Vertragspartei stehen, zu einem Verlust beim Käufer oder Verkäufer führen können.
- 11.5 Zusätzlich zu den Verträgen, die in Paragraph 11.4 beschrieben sind, wird dieser Abschnitt auf Verträge über den Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten angewendet, wenn der Vertrag in bar oder mit einem anderen Finanzinstrument oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten erfüllt werden kann, so als wären die Verträge Finanzinstrumente, mit folgenden Ausnahmen: Verträge, 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, stellen keine Finanzinstrumente im Sinne dieses Abschnitts dar.

Erstmaliger Ansatz finanzieller Vermögenswerte und Schulden

- 11.6 Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Schuld nur dann anzusetzen, wenn das Unternehmen Vertragspartei der Regelungen des Finanzinstruments wird.

Bewertung

- 11.7 An jedem **Berichtsstichtag** hat ein Unternehmen die folgenden Finanzinstrumente wie angegeben zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen zu bewerten:
- (a) ein Instrument (wie eine Forderung, eine Verbindlichkeit oder ein Kredit), das die Bedingungen in Paragraph 11.9 erfüllt und welches vom Unternehmen beim erstmaligen **Ansatz** als zu fortgeführten Anschaffungskosten (unter Verwendung der **Effektivzinsmethode**) abzüglich Wertminderungen zu bewerten eingestuft wird. Anhang A zu diesem Abschnitt enthält Leitlinien zur Anwendung der Effektivzinsmethode;
 - (b) eine Verpflichtung zu einer Darlehensgewährung oder -inanspruchnahme, die
 - (i) nicht bar beglichen werden kann,
 - (ii) bei der Ausübung erwartungsgemäß die Bedingungen für den Ansatz zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen erfüllt und
 - (iii) vom Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen zu bewerten eingestuft wird; sowie
 - (c) Eigenkapitalinstrumente, die nicht **öffentlich gehandelt** werden und deren **beizulegender Zeitwert** nicht auf eine andere Art verlässlich bestimmt werden kann, sowie Verträge, die an solche Instrumente gebunden sind und bei Ausübung zur Lieferung derartiger Instrumente führen. Diese Instrumente sind zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen zu bewerten.
- 11.8 Mit Ausnahme solcher Finanzinstrumente, die gemäß Paragraph 11.7 zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertet werden, hat ein Unternehmen alle Finanzinstrumente an jedem Berichtsstichtag zum beizulegenden Zeitwert ohne Abzug für Transaktionskosten, die beim Verkauf oder einem anderweitigen Abgang auftreten könnten, zu bewerten und die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfolgswirksam zu erfassen.
- 11.9 Ein Unternehmen kann ein Instrument nach Paragraph 11.7(a) nur dann als zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten einstufen, wenn es alle folgenden Bedingungen erfüllt:
- (a) Es hat einen festgelegten Fälligkeitstermin oder wird auf Verlangen fällig und erfordert am oder vor dem festgelegten Fälligkeitstermin eine Rückzahlung des gesamten oder im Wesentlichen des gesamten Betrags der erhaltenen oder gezahlten Gegenleistung am Ausgabetag.
 - (b) Die Rendite für den Inhaber besteht in
 - (i) einem festen Betrag,
 - (ii) einer festen Verzinsung über die Laufzeit des Instruments,

- (iii) einer variablen Verzinsung, die über die Laufzeit des Instruments einem einzigen notierten oder beobachtbaren Referenzzinssatz (wie z.B. LIBOR) entspricht, oder
 - (iv) einer Kombination dieser festen und variablen Verzinsung (wie z.B. LIBOR plus 200 Basispunkte). Bei fester und variabler Verzinsung werden die Zinsen berechnet, indem der Zinssatz für die entsprechende Periode mit dem in der Periode ausstehenden Kapitalbetrag multipliziert wird.
- (c) Es gibt keine vertragliche Bestimmung, die dazu führen könnte, dass der Inhaber den Kapitalbetrag und die der Berichtsperiode oder früheren Perioden zurechenbare Zinsen verliert.
 - (d) Vertragliche Bestimmungen, die dem Emittenten gestatten, die Schuld vorzeitig zurückzuzahlen, oder dem Inhaber gestatten, sie vor Fälligkeit an den Emittenten zurückzugeben, hängen nicht von zukünftigen Ereignissen ab. Das Instrument kann für die Partei, die das Recht auf vorzeitige Erfüllung ausübt, eine Strafzahlung vorsehen, solange wie Folgendes erfüllt ist: Die Strafe ist ein fester Betrag, ein festgelegter Prozentsatz des investierten Betrags oder des am Tag der Ausübung ausstehenden Kapitalbetrags oder ein Betrag, der auf einer Zinsänderung basiert, die den Vorteil reduziert, der andernfalls von der das Erfüllungsrecht wahrnehmenden Partei realisiert worden wäre.
 - (e) Mit Ausnahme der in (b) beschriebenen variablen Verzinsung und der in (d) beschriebenen Bestimmung über die vorzeitige Rückzahlung bestehen keine bedingten Rückflüsse oder Rückzahlungsbestimmungen.

Um diese Bedingungen auf die Schuldkomponente eines **hybriden Finanzinstruments** anzuwenden, muss ein Unternehmen zunächst die Eigenkapitalkomponente, wie nach Paragraph 21.7 des Abschnitts 21 *Eigenkapital* vorgesehen, abspalten.

11.10 Beispiele für Finanzinstrumente, die zur Bewertung zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen eingestuft würden oder so eingestuft werden könnten, sind:

- (a) gängige Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Wechselforderungen und -verbindlichkeiten sowie Darlehen von Banken oder anderen Dritten, weil sie normalerweise die Bedingungen in Paragraph 11.9 erfüllen;
- (b) Anlagen in nicht wandelbare Schuldinstrumente, da diese normalerweise die Bedingungen in Paragraph 11.9 erfüllen;
- (c) ein Vertrag oder ein Recht (Option), ein Eigenkapitalinstrument zu kaufen, dessen beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, wenn aus dem Vertrag oder dem Recht die Lieferung des Eigenkapitalinstruments folgt, da dieses Eigenkapitalinstrument in Übereinstimmung mit Paragraph 11.7(c) zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertet wird;
- (d) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in fremder Währung, da die vertraglichen Zahlungsströme die Bedingungen in Paragraph 11.9 normalerweise erfüllen. Jedwede Veränderung der Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen aufgrund von Wechselkursschwankungen wird jedoch erfolgswirksam erfasst, wie nach Paragraph 30.10 des Abschnitts 30 *Fremdwährungsumrechnung* vorgesehen;
- (e) Darlehen an oder von Tochterunternehmen oder assoziierte(n) Unternehmen, die auf Verlangen fällig werden, da sie normalerweise die Bedingungen in Paragraph 11.9 erfüllen;
- (f) ein Schuldinstrument, welches unmittelbar eingefordert werden kann, wenn der Emittent mit den Zins- oder Tilgungszahlungen in Verzug gerät (solch eine Bestimmung verstößt nicht gegen die Bedingungen in Paragraph 11.9).

11.11 Beispiele für Finanzinstrumente, die nicht zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertet werden, sind die nachfolgend genannten. Diese werden erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet (siehe Paragraph 11.8):

- (a) Anteile an Eigenkapitalinstrumenten mit öffentlich notierten Marktpreisen, da Paragraph 11.7(c) die Bewertung zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen nur für Eigenkapitalinstrumente gestattet, die nicht öffentlich gehandelt werden und deren beizulegender Zeitwert nicht auf eine andere Art verlässlich bestimmbar ist.
- (b) ein Zinsswap, aus dem positive oder negative Zahlungsströme resultieren, oder ein Termingeschäft auf den Kauf einer Ware oder eines Finanzinstruments, die durch Barausgleich erfüllt werden und die bei der Erfüllung positive oder negative Zahlungsströme generieren können, da solche Swaps und Termingeschäfte die Bedingung in Paragraph 11.9(b) nicht erfüllen.
- (c) Optionen und Termingeschäfte, da die Rendite des Inhabers nicht fixiert und die Bedingung in Paragraph 11.9(b) nicht erfüllt ist.
- (d) Anlagen in wandelbare Schuldinstrumente, da sich die Rendite für den Inhaber in Abhängigkeit vom Aktienkurs des Emittenten des Schuldinstruments und nicht nur mit den Marktzinsen verändern kann.

- (e) Ewig laufende Schuldinstrumente, da sie – anders als nach Paragraph 11.9(a) gefordert – keine Fälligkeit haben.
- 11.12 Ein Unternehmen darf seine Methode für die Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit nicht in die oder aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente ändern, solange sie gehalten werden oder ausstehend sind.
- 11.13 Wenn eine verlässliche Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für ein Eigenkapitalinstrument, welches erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, nicht länger möglich ist, wird der mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzte **Buchwert** zum Zeitpunkt der Änderung zu den neuen Anschaffungskosten. Das Unternehmen hat das Instrument solange zu diesem Anschaffungsbetrag abzüglich Wertminderungen zu bewerten, bis eine zuverlässige Bewertung zum beizulegenden Zeitwert wieder möglich ist.

Beizulegender Zeitwert

- 11.14 Paragraph 11.8 verlangt, dass bestimmte Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Der bestmögliche Hinweis für den beizulegenden Zeitwert ist ein notierter Preis auf einem aktiven Markt. Wenn kein aktiver Markt für ein Finanzinstrument besteht, schätzt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert mit Hilfe einer Bewertungsmethode. Das Ziel der Verwendung einer Bewertungsmethode besteht darin, den Transaktionspreis festzustellen, der sich am Bewertungsstichtag bei einem Tausch, der von üblichen Geschäftsüberlegungen getrieben ist, unter marktüblichen Bedingungen ergeben hätte.
- 11.15 Der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit mit Kündigungsmöglichkeit (z.B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag, abgezinst vom ersten Tag, von dem an der Betrag zurückgefordert werden kann.
- 11.16 Ein Unternehmen hat bei der erstmaligen Bewertung von finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, keine Transaktionskosten einzubeziehen. Wenn die Zahlung für den Vermögenswert gestundet ist oder zu einem anderen als dem Marktzinssatz finanziert wird, hat das Unternehmen die Anschaffungskosten als **Barwert** der künftigen, mit dem Marktzinssatz diskontierten Zahlungen zu ermitteln.
- 11.17 Ein Unternehmen hat bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit die zusätzlichen Leitlinien zu berücksichtigen, die in Anhang B zu diesem Abschnitt enthalten sind.

Wertminderung von Finanzinstrumenten, die zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden

Erfassung

- 11.18 Zum Ende jeder **Berichtsperiode** hat ein Unternehmen alle finanziellen Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, auf Wertminderungen zu untersuchen. Bestehen objektiven Hinweise auf eine Wertminderung, hat das Unternehmen eine **Wertberichtigung** ergebniswirksam zu erfassen. Finanzinstrumente, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, werden nicht eigens auf Wertminderungen untersucht, da jede Wertminderung im Rahmen der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert automatisch erfasst wird.
- 11.19 Objektive Hinweise darauf, dass ein finanzieller Vermögenswert oder eine Gruppe von Vermögenswerten wertgemindert ist, schließen beobachtbare Daten zu den folgenden Schadensfällen, die dem Inhaber des Vermögenswerts 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 Gläubigers an den Schuldner infolge wirtschaftlicher oder rechtlicher Gründe im Zusammenhang mit den finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners, die der Gläubiger ansonsten nicht gewähren würde;
 - (d) es ist **wahrscheinlich** geworden, dass der Schuldner in Insolvenz oder ein sonstiges Sanierungsverfahren geht;
 - (e) das Verschwinden eines aktiven Marktes für diesen finanziellen Vermögenswert infolge finanzieller Schwierigkeiten des Schuldners; oder
 - (f) beobachtbare Daten, die auf eine messbare Verringerung der erwarteten künftigen Cashflows aus einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten seit deren erstmaligem Ansatz hinweisen, selbst wenn die

Verringerung noch nicht einzelnen finanziellen Vermögenswerten der Gruppe zugeordnet werden kann, wie z.B. nachteilige volkswirtschaftliche oder regionale wirtschaftliche Bedingungen oder nachteilige Veränderungen in den Branchenbedingungen.

- 11.20 Andere Faktoren können ebenfalls Hinweise auf eine Wertminderung geben, einschließlich wesentlicher Veränderungen mit nachteiliger Wirkung, die im technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfeld, in dem der Emittent tätig ist, stattgefunden haben.
- 11.21 Finanzielle Vermögenswerte, die für sich genommen bedeutsam sind, und alle Eigenkapitalinstrumente ungeachtet ihrer Wesentlichkeit müssen einzeln auf Wertminderungen untersucht werden. Andere finanzielle Vermögenswerte sind auf der Basis ähnlicher Ausfallrisikoeigenschaften zusammenzufassen und gemeinsam auf Wertminderungen zu untersuchen.

Bemessung

- 11.22 Ein Unternehmen hat den Wertminderungsaufwand wie folgt zu bemessen:
- (a) Für ein Instrument, das gemäß Paragraph 11.7(a) zu fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertet wird, entspricht der Wertminderungsaufwand der Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts und dem Barwert der erwarteten Cashflows, abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des finanziellen Vermögenswerts; und
 - (b) für ein Instrument, das gemäß Paragraph 11.7(b) und (c) zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertet wird, entspricht der Wertminderungsaufwand der Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts.

Wertaufholung

- 11.23 Verringert sich die Höhe einer 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 jedoch nicht zu einem Buchwert des finanziellen Vermögenswerts (abzüglich etwaiger Wertberichtigungskonten) führen, der den Betrag der Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten, der sich ergeben hätte, wenn die Wertminderung vorher nicht erfasst worden wäre, übersteigt. Das Unternehmen hat den Betrag der Wertaufholung ergebniswirksam zu erfassen.

Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswerts

- 11.24 Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert nur dann **auszubuchen**, wenn:
- (a) die vertraglichen Rechte auf Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert auslaufen oder erfüllt werden;
 - (b) das Unternehmen alle wesentlichen Risiken und Chancen in Bezug auf den finanziellen Vermögenswert an eine andere Partei überträgt; oder
 - (c) das Unternehmen trotz Zurückbehaltung einiger wesentlicher Risiken und Chancen in Bezug auf den finanziellen Vermögenswert die Verfügungsmacht über den Vermögenswert an eine andere Partei übertragen hat und die andere Partei die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des Vermögenswerts in seiner Gesamtheit an einen außenstehenden Dritten besitzt und von dieser Fähigkeit einseitig Gebrauch machen kann, ohne dass die Übertragung zusätzlichen Beschränkungen unterliegen muss. In diesem Fall hat das Unternehmen:
 - (i) den Vermögenswert auszubuchen, und
 - (ii) jegliche im Zuge der Übertragung entstandenen oder zurückbehaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert anzusetzen.

Der Buchwert des übertragenen Vermögenswerts ist zwischen den zurückbehaltenen und den übertragenen Rechten und Verpflichtungen auf der Grundlage ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte zum Zeitpunkt der Übertragung aufzuteilen. Neu entstandene Rechte und Verpflichtungen werden zu ihren beizulegenden Zeitwerten zu diesem Zeitpunkt bewertet. Etwaige Differenzen zwischen der erhaltenen Gegenleistung und den in Übereinstimmung mit diesem Paragraphen angesetzten und ausgebuchten Beträgen sind ergebniswirksam in der Periode der Übertragung zu erfassen.

- 11.25 Führt eine Übertragung nicht zu einer Ausbuchung, da das Unternehmen wesentliche Risiken und Chancen am Eigentum des übertragenen Vermögenswerts behalten hat, hat das Unternehmen den übertragenen Vermögenswert in seiner Gesamtheit weiter zu erfassen und eine finanzielle Verbindlichkeit für die erhaltenen

Gegenleistung zu erfassen. Der Vermögenswert und die Verbindlichkeit dürfen nicht saldiert werden. In den folgenden Perioden hat das Unternehmen jegliche Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert und jegliche Aufwendungen für die finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen.

- 11.26 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) Wenn der Empfänger das vertrags- oder gewohnheitsmäßige Recht hat, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, hat der Übertragende diesen Vermögenswert in seiner Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten umzugliedern (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 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 Vermögenswert ansetzen.

Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit

- 11.27 Ein Unternehmen hat eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit) nur dann auszubuchen, wenn diese erloschen ist – d.h. wenn die im Vertrag genannte Verpflichtung beglichen oder aufgehoben ist oder ausläuft.
- 11.28 Wenn ein vorhandener Kreditnehmer und ein Kreditgeber Schuldinstrumente mit substanziiell verschiedenen Vertragsbedingungen austauschen, haben die Unternehmen die Transaktion wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und den Ansatz einer neuen Verbindlichkeit zu behandeln. In gleicher Weise hat das Unternehmen eine wesentliche Änderung der Vertragsbedingungen einer vorhandenen finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils 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 Verbindlichkeit zu behandeln. Jegliche Differenz zwischen dem Buchwert einer getilgten oder auf eine andere Partei übertragenen finanziellen Verbindlichkeit (oder eines Teils der finanziellen Verbindlichkeit) und der gezahlten Gegenleistung, einschließlich übertragener nicht zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist erfolgswirksam zu erfassen.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

- 11.29 Ein Unternehmen kann eine Sicherungsbeziehung zwischen einem **Sicherungsinstrument** und einem **Grundgeschäft** in einer Weise designieren, dass sie für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen qualifiziert. Wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind, gestattet die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen die erfolgswirksame Erfassung der Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument und dem Grundgeschäft zur gleichen Zeit.
- 11.30 Um für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen zu qualifizieren, hat ein Unternehmen alle folgenden Bedingungen einzuhalten:
- (a) Das Unternehmen designiert und dokumentiert die Sicherungsbeziehung in einer Weise, dass das abzusichernde Risiko, das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument eindeutig bestimmt werden und das dem Grundgeschäft inhärente Risiko dem mit dem Sicherungsinstrument abzusichernden Risiko entspricht.
 - (b) Das abgesicherte Risiko ist eines der in Paragraph 11.31 aufgeführten Risiken.
 - (c) Das Sicherungsinstrument ist eines der in Paragraph 11.32 genannten.
 - (d) Das Unternehmen schätzt das Sicherungsinstrument hinsichtlich der Kompensation des designierten gesicherten Risikos als in hohem Maße wirksam ein. Die **Wirksamkeit einer Sicherung** bezeichnet den Grad, mit dem die einem gesicherten Risiko zurechenbaren Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows des Grundgeschäfts durch Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows des Sicherungsinstruments kompensiert werden.

- 11.31 Dieser Standard[entwurf] gestattet die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nur für:
- (a) Zinsänderungsrisiken eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten Schuldinstruments;
 - (b) Wechselkurs- oder Zinsänderungsrisiken eines schwebenden Geschäfts oder einer **hochwahrscheinlichen erwarteten Transaktion**;
 - (c) Preisrisiken eines im Bestand befindlichen Rohstoffs oder eines schwebenden Geschäfts oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktion über den Kauf oder Verkauf eines Rohstoffs; oder
 - (d) Wechselkursrisiken einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb.
- 11.32 Dieser Standard[entwurf] gestattet die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nur, wenn das Sicherungsinstrument alle folgenden Ausstattungsmerkmale besitzt:
- (a) Es ist ein Zinsswap, ein Währungsswap, ein Devisentermingeschäft oder ein Warentermingeschäft, der/das als in hohem Maße wirksam hinsichtlich der Kompensation eines in Paragraph 11.31 genannten Risikos, welches als gesichertes Risiko festgelegt wurde, eingeschätzt wird.
 - (b) Es schließt eine dritte Partei außerhalb der Berichtseinheit ein (d.h. eine Partei außerhalb des Konzerns, des Segments oder des einzelnen Unternehmens, über das berichtet wird).
 - (c) Sein **Nominalvolumen** entspricht dem festgelegten Kapitalbetrag oder dem Nominalvolumen des Grundgeschäfts.
 - (d) Es hat einen festgelegten Fälligkeitstermin, nicht später als
 - (i) die Fälligkeit des gesicherten Finanzinstruments,
 - (ii) die erwartete Erfüllung der Warenterminvereinbarung oder
 - (iii) der Eintritt des erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden gesicherten Währungs- oder Warengeschäfts.
 - (e) Es besteht keine Möglichkeit zur vorzeitigen Rückzahlung, vorzeitigen Beendigung oder Verlängerung.

Absicherung des Festzinsrisikos eines bilanzierten Finanzinstruments oder des Preisrisikos von im Bestand befindlichen Waren

- 11.33 Wenn die Bedingungen in Paragraph 11.30 erfüllt sind und das abgesicherte Risiko das Festzinsrisiko eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten festverzinslichen Schuldinstruments oder das Preisrisiko eines im Bestand befindlichen Rohstoffs darstellt, hat das Unternehmen:
- (a) das Sicherungsinstrument als Vermögenswert oder Schuld anzusetzen und die Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments erfolgswirksam zu erfassen; und
 - (b) die Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Grundgeschäfts, welche auf das gesicherte Risiko zurückzuführen ist, erfolgswirksam und als Anpassung des Buchwerts des Grundgeschäfts zu erfassen.
- 11.34 Ist das abgesicherte Risiko das Festzinsrisiko eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten festverzinslichen Schuldinstruments, hat das Unternehmen die periodischen Ausgleichszahlungen für den als Sicherungsinstrument dienenden Zinsswap erfolgswirksam in der Periode zu erfassen, in der die Ausgleichszahlungen anfallen.
- 11.35 Das Unternehmen hat die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung im Sinne des Paragraphen 11.33 einzustellen, falls:
- (a) das Sicherungsinstrument ausläuft oder veräußert oder beendet wird;
 - (b) die Sicherungsbeziehung nicht mehr die in Paragraph 11.30 dargelegten Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen erfüllt; oder
 - (c) das Unternehmen die Designation zurückzieht.
- 11.36 Wenn die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung eingestellt wird und das Grundgeschäft ein Vermögenswert oder eine Schuld ist, der/die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert wird und noch nicht ausgebucht wurde, sind jegliche Gewinne und Verluste, um die der Buchwert des Grundgeschäfts angepasst wurde, unter Anwendung der Effektivzinsmethode über die Restlaufzeit des Grundgeschäfts erfolgswirksam aufzulösen.

Absicherung des variablen Zinsrisikos eines bilanzierten Finanzinstruments, von Währungs- oder Preisrisiken eines schwebenden Geschäfts oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden Transaktion oder einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

- 11.37 Wenn die Bedingungen in Paragraph 11.30 erfüllt sind und das abgesicherte Risiko
- (a) das Zinsänderungsrisiko eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten, variabel verzinslichen Schuldinstruments,
 - (b) das Währungsrisiko eines **schwebenden Geschäfts** oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreffenden Transaktion,
 - (c) das Rohstoffpreisrisiko eines schwebenden Geschäfts oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreffenden Transaktion oder
 - (d) das Wechselkursrisiko einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

ist, hat das Unternehmen den Teil der Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments, welcher bei der Kompensation der Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der erwarteten Cashflows des Grundgeschäfts als wirksam einzustufen war, unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen. Den Überschuss des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments über die Änderung des beizulegenden Zeitwerts der erwarteten Cashflows hat das Unternehmen erfolgswirksam zu erfassen. Das Sicherungsverhältnis endet für (a), (b) und (c), wenn das abgesicherte Geschäft eintritt, und für (d), wenn die Nettoinvestition in den ausländischen Geschäftsbetrieb veräußert wird. Der im Eigenkapital erfasste Gewinn oder Verlust aus der Absicherung ist in das Ergebnis umzubuchen, wenn das Grundgeschäft erfolgswirksam erfasst wird.

- 11.38 Wenn das abgesicherte Risiko das variable Zinsänderungsrisiko eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten, variabel verzinslichen Schuldinstruments ist, hat das Unternehmen die periodischen Ausgleichszahlungen für den als Sicherungsinstrument dienenden Zinsswap nachfolgend erfolgswirksam in der Periode zu erfassen, in der die Ausgleichszahlungen anfallen.

- 11.39 Das Unternehmen hat die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung im Sinne der Paragraphen 11.37 oder 11.38 einzustellen, falls:

- (a) das Sicherungsinstrument ausläuft oder veräußert oder beendet wird;
- (b) die Sicherungsbeziehung nicht mehr die Kriterien für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen in Paragraph 11.30 erfüllt;
- (c) bei der Absicherung einer erwarteten Transaktion die erwartete Transaktion nicht länger hochwahrscheinlich ist; oder
- (d) das Unternehmen die Designation zurückzieht.

Wenn mit dem Eintritt der erwarteten Transaktion nicht mehr gerechnet wird oder wenn das zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete, abgesicherte Schuldinstrument ausgebucht wird, muss jeglicher Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der direkt im Eigenkapital erfasst wurde, aus dem Eigenkapital entfernt und ergebniswirksam erfasst werden.

Angaben

Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Finanzinstrumente

- 11.40 In Übereinstimmung mit Paragraph 8.5 des Abschnitts 8 *Anhang* hat ein Unternehmen in der Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden die für Finanzinstrumente verwendete(n) Bewertungsmaßstab(stäbe) und die anderen für Finanzinstrumente angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für ein Verständnis des Abschlusses relevant sind, anzugeben.

Bilanz – Kategorien finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

- 11.41 Ein Unternehmen hat die Buchwerte für jede der folgenden Kategorien von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten insgesamt und für wesentliche Arten von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten innerhalb jeder Kategorie entweder unmittelbar in der Bilanz oder im Anhang anzugeben:
- (a) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte (Paragraph 11.8);

- (b) zu fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertete finanzielle Vermögenswerte (Paragraph 11.7(a));
 - (c) zu Anschaffungskosten bewertete Eigenkapitalinstrumente (Paragraph 11.7(c));
 - (d) zu Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertete Kreditzusagen (Paragraph 11.7(b));
 - (e) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeiten (Paragraph 11.8); und
 - (f) zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Verbindlichkeiten (Paragraph 11.7(a)).
- 11.42 Für alle zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten hat das Unternehmen die Grundlage zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts anzugeben, z.B. den auf einem aktiven Markt notierten Preis oder die Bewertungsmethode. Wenn eine Bewertungsmethode verwendet wird, hat das Unternehmen die Annahmen anzugeben, die zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte für jede Klasse finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten herangezogen werden. Soweit zutreffend, gibt ein Unternehmen beispielsweise Informationen über die Annahmen bezüglich der Vorfälligkeitsraten, der geschätzten Zahlungsausfallraten sowie der Zinssätze oder Diskontierungssätze an.
- 11.43 Ist eine verlässliche Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für ein erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Eigenkapitalinstrument nicht mehr möglich, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben.

Ausbuchung

- 11.44 Wenn ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte in einer Transaktion, welche die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllt, an eine andere Partei überträgt (siehe Paragraphen 11.24 bis 11.26), hat das Unternehmen für jede Klasse solcher finanzieller Vermögenswerte
- (a) die Art der Vermögenswerte
 - (b) die Art der Eigentumsrisiken und -chancen, die bei dem Unternehmen verbleiben sowie
 - (c) die Buchwerte der Vermögenswerte und etwaiger zugehöriger Verbindlichkeiten, die das Unternehmen weiterhin erfasst,
- anzugeben.

Sicherheiten

- 11.45 Hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert als Sicherheit für Schulden oder Eventualschulden verpfändet, hat es anzugeben:
- (a) den Buchwert der finanziellen Vermögenswerte, die als Sicherheit verpfändet wurden; und
 - (b) die Vertragsbedingungen bezüglich der Verpfändung.

Zahlungsverzug und Vertragsverletzungen bei Darlehensverbindlichkeiten

- 11.46 Zu den am Berichtsstichtag angesetzten Darlehensverbindlichkeiten hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) Einzelheiten zu jeglichen Zahlungsverzügen während der Periode bezogen auf die Tilgungs- oder Zinszahlungen, den Tilgungsfonds oder die Tilgungsbedingungen solcher Darlehensverbindlichkeiten, die den Kreditgeber zu einer Rückzahlung am Berichtsstichtag berechtigen;
 - (b) den Buchwert der Darlehensverbindlichkeiten, bei denen das Unternehmen zum Berichtsstichtag in Verzug ist; und
 - (c) ob der Zahlungsverzug behoben wurde oder die Bedingungen der Darlehensverbindlichkeiten neu verhandelt wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde.
- 11.47 Treten während der Periode andere als die in Paragraph 11.46 beschriebenen Verletzungen der Darlehensvertragsbedingungen auf, hat ein Unternehmen dieselben Informationen wie in Paragraph 11.46 anzugeben, falls diese Vertragsverletzungen den Kreditgeber berechtigen, eine vorzeitige Rückzahlung zu verlangen (es sei denn, dass die Vertragsverletzung am oder vor dem Berichtsstichtag behoben oder die Darlehensverbindlichkeiten neu verhandelt wurden).

Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapital – Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten

- 11.48 Ein Unternehmen hat die folgenden Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten entweder im eigentlichen Abschluss oder im Anhang anzugeben:
- (a) Nettogewinne oder -verluste, die erfasst werden für:
 - (i) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte;
 - (ii) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeiten;
 - (iii) zu fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertete finanzielle Vermögenswerte; und
 - (iv) zu fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertete finanzielle Verbindlichkeiten;
 - (b) die Bruttozinserträge und Bruttozinsaufwendungen (ermittelt unter Verwendung der Effektivzinsmethode) für finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden; und
 - (c) den Betrag eines etwaigen Wertminderungsaufwands für jede Gruppe finanzieller Vermögenswerte.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

- 11.49 Ein Unternehmen hat die folgenden Angaben für Sicherungsbeziehungen zu tätigen, getrennt für jede der in Paragraph 11.31 beschriebenen vier Risikoarten:
- (a) eine Beschreibung der Sicherungsbeziehung;
 - (b) eine Beschreibung der Finanzinstrumente, die als Sicherungsinstrumente bestimmt wurden nebst ihrer beizulegenden Zeitwerte am Berichtsstichtag; sowie
 - (c) die Art der abgesicherten Risiken, einschließlich einer Beschreibung des Grundgeschäfts.
- 11.50 Bei der Absicherung von Festzinsrisiken oder von Preisrisiken einer gehaltenen Ware (Paragraphen 11.33 bis 11.36) hat ein Unternehmen
- (a) den erfolgswirksam erfassten Änderungsbetrag des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments und
 - (b) den erfolgswirksam erfassten Änderungsbetrag des beizulegenden Zeitwerts des Grundgeschäfts anzugeben.
- 11.51 Bei der Absicherung von variablen Zinsänderungsrisiken, von Währungsrisiken, von Preisrisiken eines schwebenden Geschäfts oder einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden Transaktion oder einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb (Paragraphen 11.37 bis 11.39) hat ein Unternehmen
- (a) die Perioden, in denen der Eintritt der Cashflows und deren Auswirkung auf das Ergebnis erwartet wird;
 - (b) eine Beschreibung jeder erwarteten Transaktion, für die bislang eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen verwendet wurde, deren Eintritt aber nicht mehr erwartet wird;
 - (c) der Änderungsbetrag des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments, der während der Periode im Eigenkapital erfasst wurde (Paragraph 11.37);
 - (d) der Betrag, der aus dem Eigenkapital entfernt und erfolgswirksam im Periodenergebnis erfasst wurde, wobei der Betrag für jeden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen ist (Paragraphen 11.38 und 11.39),
- anzugeben.

Risiken, die mit zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten Finanzinstrumenten verbunden sind

- 11.52 Für finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen bewertet werden, hat das Unternehmen die wesentlichen Ausstattungsmerkmale, die die Höhe, den zeitlichen Anfall und die Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Cashflows beeinflussen, anzugeben, einschließlich dem Zinsänderungsrisiko, dem Währungsrisiko und dem Ausfallrisiko.

Anhang A zu Abschnitt 11

Effektivzinssatz

Dieser Anhang gehört zu Abschnitt 11, ist aber nicht Bestandteil dieses Abschnitts. Er gibt Leitlinien zur Anwendung der Effektivzinsmethode gemäß Paragraph 11.7.

- 11A.1 In einigen Fällen werden finanzielle Vermögenswerte mit einem hohen Disagio erworben, das eingetretene Kreditausfälle widerspiegelt. Unternehmen beziehen diese eingetretenen Kreditausfälle bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes in die geschätzten Cashflows ein.
- 11A.2 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 erwarteten Fälligkeit des Finanzinstruments an Marktverhältnisse angepasst wird. In einem solchen Fall ist der Zeitraum bis zum nächsten Anpassungstermin als sachgerechter Amortisationszeitraum zu wählen. Spiegelt ein Agio oder Disagio auf ein variabel verzinstes Finanzinstrument beispielsweise die seit der letzten Zinszahlung angefallenen Zinsen oder die Marktzinsänderungen seit der letzten Anpassung des variablen Zinssatzes an die Marktverhältnisse wider, so wird dieses bis zum nächsten Zinsanpassungstermin amortisiert. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Agio oder Disagio für den Zeitraum bis zum nächsten Zinsanpassungstermin gilt, da die Variable, auf die sich das Agio oder Disagio bezieht (das heißt der Zinssatz), zu diesem Zeitpunkt an die Marktverhältnisse angepasst wird. Ist das Agio oder Disagio dagegen durch eine Änderung des 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.
- 11A.3 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 Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit.
- 11A.4 Ändert ein Unternehmen seine Schätzungen bezüglich der Mittelabflüsse oder -zuflüsse, hat es den Buchwert des finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) so anzupassen, dass er die tatsächlichen und geänderten geschätzten Cashflows wiedergibt. Das Unternehmen berechnet den Buchwert neu, indem es den Barwert der geschätzten künftigen Cashflows mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des Finanzinstruments ermittelt. Die Anpassung wird als Ertrag oder Aufwand im Periodenergebnis erfasst.

Anhang B zu Abschnitt 11

Überlegungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von Abschnitt 11.

11B.1 Der Definition des beizulegenden Zeitwerts 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 aufgrund von erzwungenen Geschäften, unfreiwilligen Liquidationen oder durch Notverkäufe erzielen oder bezahlen würde. Der beizulegende Zeitwert spiegelt allerdings die Bonität des Instruments wider.

Aktiver Markt: Notierter Preis

11B.2 Ein Finanzinstrument gilt als an einem aktiven Markt notiert, wenn notierte Preise an einer Börse, von einem Händler, Broker, einer Branchengruppe, einem Preisberechnungsservice oder einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig erhältlich sind und diese Preise aktuelle und regelmäßig auftretende Markttransaktionen wie unter unabhängigen Dritten darstellen. Der beizulegende Zeitwert ist als der Betrag festgelegt, auf den sich ein vertragswilliger Käufer und ein vertragswilliger Verkäufer für ein Geschäft unter marktüblichen Bedingungen einigen. Das Ziel bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für ein Finanzinstrument, das an einem aktiven Markt gehandelt wird, besteht darin, den Preis herauszufinden, zu dem am Berichtsstichtag 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 in dem vorteilhafteren Markt an, um Unterschiede hinsichtlich 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 Hinweis für den beizulegenden Zeitwert, und falls es sie gibt, werden sie für die Bewertung des finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit verwendet.

11B.3 Der sachgerechte notierte Marktpreis für einen Vermögenswert, den das Unternehmen hält, oder eine Verbindlichkeit, deren Emission vorgesehen ist, ist üblicherweise der aktuelle Geldkurs und für einen Vermögenswert, dessen Erwerb beabsichtigt ist, oder eine gehaltene Verbindlichkeit der Briefkurs. Hält ein Unternehmen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit sich kompensierenden Marktrisiken, kann es als Grundlage zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für die kompensierenden Risikopositionen Mittelkurse verwenden und den Geld- bzw. Briefkurs entsprechend 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 Rahmenbedingungen seit dem Transaktionszeitpunkt nicht wesentlich verändert haben. Wenn sich die Voraussetzungen seit dem Transaktionszeitpunkt verändert haben (z.B. eine Änderung des risikolosen Zinssatzes nach der jüngsten Kursnotierung einer Industriefinanzierung), spiegelt der beizulegende Zeitwert die Änderung der Gegebenheiten hinsichtlich der aktuellen Kurse oder Zinssätze für ähnliche Finanzinstrumente wider, soweit sachgerecht. Wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass der letzte Transaktionspreis nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht (weil er beispielsweise den Betrag widerspiegelt, den ein Unternehmen aufgrund von erzwungenen Geschäften, unfreiwilligen Liquidationen oder durch Notverkäufe erzielen oder bezahlen würde), wird dieser Preis 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 dessen einzelne Bestandteile, wird der beizulegende Zeitwert aus den jeweiligen Marktpreisen für die Bestandteile bestimmt.

11B.4 Wenn ein Zinssatz (anstelle eines Preises) auf einem aktiven Markt notiert wird, verwendet das Unternehmen diesen auf dem Markt notierten Zinssatz als Inputfaktor einer Bewertungsmethode zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts. Wenn der auf dem Markt notierte Zinssatz kein Ausfallrisiko oder andere Faktoren beinhaltet, die von den Marktteilnehmern bei der Bewertung des Instruments berücksichtigt werden würden, wird vom Unternehmen eine Anpassung um diese Faktoren vorgenommen.

Kein aktiver Markt: Bewertungsmethode

11B.5 Wenn für ein Finanzinstrument kein aktiver Markt besteht, bestimmt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert mithilfe einer Bewertungsmethode. Zu den Bewertungsmethoden gehören die Verwendung der

- jüngsten Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen Geschäftspartnern – soweit verfügbar –, der Vergleich mit dem aktuellen beizulegenden Zeitwert eines anderen, im Wesentlichen identischen Finanzinstruments, die Barwert- sowie Optionspreismodelle. Gibt es eine Bewertungsmethode, die landläufig 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, verwendet das Unternehmen diese Methode.
- 11B.6 Das Ziel der Verwendung einer Bewertungsmethode besteht darin, den Transaktionspreis festzustellen, der sich am Bewertungsstichtag bei einem Tausch, der von üblichen Geschäftsüberlegungen getrieben ist, unter marktüblichen Bedingungen ergeben hätte. Der beizulegende Zeitwert wird auf Grundlage der Ergebnisse einer Bewertungsmethode geschätzt, die im größtmöglichen Umfang Marktinputfaktoren verwendet und sich so wenig wie möglich auf unternehmensspezifische Daten verlässt. Eine Bewertungsmethode ermöglicht erwartungsgemäß eine realistische Schätzung des beizulegenden Zeitwerts, wenn (a) sie auf angemessene Weise widerspiegelt, wie der Markt voraussichtlich das Finanzinstrument bepreisen könnte, und (b) die in der Bewertungsmethode verwendeten Daten die inhärenten Markterwartungen und Berechnungen der Risiko-Rentabilitätsfaktoren der Finanzinstrumente vernünftig darstellen.
- 11B.7 Eine Bewertungsmethode (a) berücksichtigt daher alle Faktoren, die Marktteilnehmer bei einer Preisfestlegung beachten würden, und (b) ist stimmt mit den anerkannten wirtschaftlichen Methoden für die Preisfindung von Finanzinstrumenten überein. Ein Unternehmen richtet die Bewertungsmethode periodisch neu aus und prüft ihre Validität, indem es Preise von beobachtbaren aktuellen Markttransaktionen oder Preise, die auf verfügbaren, beobachtbaren Marktdaten beruhen, auf dasselbe Finanzinstrument (d.h. ohne Änderung oder Umgestaltung) anwendet. Ein Unternehmen erhält stetig Marktdaten von demselben Markt, an dem das Finanzinstrument aufgelegt oder erworben wurde. Beim erstmaligen Ansatz ist der beste Nachweis des beizulegenden Zeitwerts eines Finanzinstruments der Transaktionspreis (d.h. der beizulegende Zeitwert der gegebenen oder erhaltenen Gegenleistung), es sei denn, der beizulegende Zeitwert dieses Finanzinstruments wird durch einen Vergleich mit anderen beobachtbaren aktuellen Markttransaktionen desselben Instruments (d.h. ohne Änderung oder Umgestaltung) nachgewiesen oder beruht auf einer Bewertungsmethode, deren Variablen nur Daten von beobachtbaren Märkten umfassen.
- 11B.8 Die Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit und die nachfolgende Erfassung von Gewinnen und Verlusten müssen den Vorschriften dieses Standard[entwurf]s entsprechen. Die Anwendung von Paragraph 11B.7 kann dazu führen, dass beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit kein Gewinn oder Verlust erfasst wird. In diesem Fall ist ein Gewinn oder Verlust nach dem erstmaligen Ansatz diesem Abschnitt zufolge nur insoweit zu erfassen, wie er durch die Änderung eines Faktors (einschließlich Zeit) entstanden ist, den Marktteilnehmer bei der Festlegung eines Preises berücksichtigen würden.
- 11B.9 Der erstmalige Erwerb oder die Ausreichung eines finanziellen Vermögenswerts oder das Eingehen einer finanziellen Verbindlichkeit ist eine Markttransaktion, die eine Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts des Finanzinstruments darstellt. Insbesondere dann, wenn es sich bei dem Finanzinstrument um ein Schuldinstrument handelt (wie beispielsweise einen Kredit), kann dessen 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 für ähnliche Schuldinstrumente (d.h. ähnliche Restlaufzeit, Cashflow-Verläufe, Währung, Ausfallrisiken, Sicherheiten und Verzinsungsgrundlage) in Rechnung gestellt werden. Unter der Voraussetzung, dass sich weder das Ausfallrisiko des Schuldners noch die heranzuziehenden 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 Zeitwerts für das zu bewertende Finanzinstrument anhand aktueller Kurse oder Zinssätze für ähnliche Finanzinstrumente bestimmt und hinsichtlich bestehender Unterschiede zum zu bewertenden Instrument sachgerecht angepasst.
- 11B.10 Es kann sein, dass dieselben Informationen nicht zu jedem Bewertungsstichtag zur Verfügung stehen. Zu dem Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen beispielsweise 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 Marktzinsniveau ermitteln kann, kann es vorkommen, 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 Barwertberechnung 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 von einem Unternehmen erwartet, dass es sich bei der Feststellung, ob es Belege für die Änderung dieser Faktoren gibt, an-

gemessen bemüht. Wenn es Belege für eine Änderung gibt, hätte das Unternehmen die Auswirkungen dieser Änderung bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts des Finanzinstruments zu berücksichtigen.

- 11B.11 Bei der Anwendung der Barwertmethode verwendet ein Unternehmen einen 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

- 11B.12 Der beizulegende Zeitwert von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Preis besteht, sowie von Derivaten (Optionen, börsen- und nicht börsennotierte Termingeschäfte, Swaps etc.), die mit ihnen verbunden sind und durch Lieferung solcher nicht notierter Eigenkapitalinstrumente beglichen werden müssen, kann verlässlich bestimmt werden, wenn (a) die Schwankungsbreite angemessener Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für dieses Instrument unbedeutend ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig beurteilt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können.
- 11B.13 Es gibt zahlreiche Situationen, in denen die Schwankungsbreite der angemessenen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die über keinen notierten Marktpreis verfügen, und von Derivaten, die mit ihnen verbunden sind und durch die Lieferung solcher nicht notierter Eigenkapitalinstrumente beglichen werden müssen, voraussichtlich unbedeutend ist. In der Regel ist die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts eines von einem Dritten erworbenen finanziellen Vermögenswerts möglich. Wenn jedoch die Schwankungsbreite der angemessenen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts bedeutend ist und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen nicht vernünftig beurteilt werden können, ist eine Bewertung des Finanzinstruments zum beizulegenden Zeitwert ausgeschlossen.

In Bewertungsmethoden einfließende Daten

- 11B.14 Eine sachgerechte Methode zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts eines bestimmten Finanzinstruments müsste beobachtbare Marktdaten über die Marktbedingungen und andere Faktoren berücksichtigen, 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.
- Zeitwert des Geldes (d.h. Basiszinssatz oder risikoloser Zinssatz).* Basiszinssätze können in der Regel aus beobachtbaren Preisen von Staatsanleihen abgeleitet werden und werden oft in finanzwirtschaftlichen 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 Swapsatz 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 Anleihen der Zentralregierung bedeutende Ausfallrisiken bergen und keinen stabilen Basisrichtzinssatz für auf diese Währung lautende Finanzinstrumente liefern. In diesen Ländern haben einige Unternehmen eventuell eine bessere Bonitätsbewertung und einen niedrigeren Kreditzins als die Zentralregierung. In solchen Fällen können die Basiszinssätze besser durch Rückgriff auf Zinssätze von den am höchsten bewerteten, in der Währung dieses Rechtskreises ausgegebenen Unternehmensanleihen ermittelt werden.
 - Ausfallrisiko.* Die Auswirkung des Ausfallrisikos auf den beizulegenden Zeitwert (d.h. der Aufschlag auf den Basiszinssatz für das Ausfallrisiko) kann von beobachtbaren Marktpreisen für gehandelte Finanzinstrumente unterschiedlicher Bonität oder von beobachtbaren Zinssätzen, die Kreditgeber für Kredite mit unterschiedlichen Bewertungen in Rechnung stellen, abgeleitet werden.
 - Wechselkurse.* Für die meisten größeren Währungen gibt es aktive Devisenmärkte, und die Kurse werden täglich in der Wirtschaftspresse veröffentlicht.
 - Warenpreise.* Für viele Waren gibt es beobachtbare Marktpreise.
 - 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 Marktpreise von Eigenkapitalinstrumenten, für die es keine beobachtbaren Preise gibt, verwendet werden.

- (f) *Volatilität (d.h. die Größenordnung künftiger Preisänderungen bei den Finanzinstrumenten oder anderen Posten).* Das Ausmaß der Volatilität aktiv gehandelter Posten kann in der Regel auf Grundlage historischer Marktdaten oder unter Verwendung der in den aktuellen Marktpreisen impliziten Volatilitäten vernünftig geschätzt werden.
- (g) *Risiko der vorzeitigen Rückzahlung und Rückgaberrisiko.* 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 zurückgegeben werden kann, kann nicht niedriger als der Barwert des Rückgabebetrags sein).
- (h) *Verwaltungs- bzw. Abwicklungsgebühren für einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit.* Verwaltungs- bzw. Abwicklungsgebühren können durch Vergleiche mit aktuellen Gebühren, die von anderen Marktteilnehmern in Rechnung gestellt werden, geschätzt werden. Wenn die Kosten für die Verwaltung bzw. Abwicklung eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit bedeutend und andere Marktteilnehmer mit vergleichbaren Kosten konfrontiert wären, würde der Emittent sie bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts dieses finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit berücksichtigen. Es ist wahrscheinlich, dass der beizulegende Zeitwert bei Begründung vertraglicher Rechte hinsichtlich künftiger Gebühren ihren Anschaffungskosten entspricht, es sei denn, die künftigen Gebühren und die zugehörigen Kosten sind mit den Vergleichswerten am Markt unvereinbar.

Abschnitt 12

Vorräte

Anwendungsbereich

- 12.1 Vorräte sind **Vermögenswerte**, die
- (a) zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden;
 - (b) sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden; oder
 - (c) als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, im Zuge der Produktion oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.
- 12.2 Dieser Abschnitt ist nicht auf die Bewertung von Vorräten anzuwenden, die von
- (a) Erzeugern land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse, **landwirtschaftlicher Erzeugnisse** nach der Ernte sowie von Mineralien und mineralischen Stoffen jeweils insoweit, als diese Erzeugnisse erfolgswirksam zum **beizulegenden Zeitwert** abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden, oder
 - (b) Warenmaklern/-Händlern, die ihre Vorräte erfolgswirksam mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewerten,
- gehalten werden.

Bewertung von Vorräten

- 12.3 Ein Unternehmen hat Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und Veräußerung zu bewerten.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten

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

Kosten des Erwerbs

- 12.5 Die Kosten des Erwerbs 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 Erwerbs abgezogen.
- 12.6 Ein Unternehmen kann beim Erwerb von Vorräten Zahlungsziele in Anspruch nehmen. Wenn die Vereinbarung tatsächlich 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.

Herstellungskosten

- 12.7 Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen sowie die Kosten der Geschäftsleitung 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.

Zurechnung fixer Produktionsgemeinkosten

- 12.8 Ein Unternehmen hat den Herstellungskosten die fixen Produktionsgemeinkosten basierend auf der normalen Kapazität der Produktionsanlagen zuzurechnen. Die normale Kapazität ist das Produktionsvolumen, das im Durchschnitt über eine Anzahl von Perioden oder Seasons unter normalen Umständen und unter Berücksichtigung von Ausfällen aufgrund planmäßiger Instandhaltungen erwartet werden kann. Das tatsächliche Produktionsniveau kann zu Grunde gelegt werden, wenn es der Normkapazität 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.

Haupt- und Nebenprodukte in der Kuppelproduktion

- 12.9 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 stetigen 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 bei Abschluss der Produktion. Die meisten Nebenprodukte sind ihrer Art nach unwesentlich. Wenn dies der Fall ist, hat das Unternehmen sie zum Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und Veräußerung zu bewerten und diesen Wert von den Herstellungskosten des Hauptproduktes abzuziehen. Im Ergebnis unterscheidet sich der **Buchwert** des Hauptproduktes nicht wesentlich von seinen Herstellungskosten.

Sonstige, in Vorräten enthaltene Kosten

- 12.10 Ein Unternehmen hat sonstige Kosten nur insoweit in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte einzubeziehen, als sie angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Beispielsweise kann es sachgerecht sein, in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten nicht produktionsbezogene Gemeinkosten oder die Kosten der Produktentwicklung für bestimmte Kunden einzubeziehen. Für den Fall, dass ein Unternehmen sich entscheidet, Fremdkapitalkosten gemäß Paragraph 24.2(b) zu aktivieren, nennt IAS 23 *Fremdkapitalkosten* die bestimmten Umstände, unter denen Fremdkapitalkosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten einbezogen werden können.
- 12.11 Gemäß Paragraph 11.33(b) des Abschnitts 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten* ist vorgesehen, dass die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments in einer Sicherungsbeziehung von Festzinsrisiken oder von Preisrisiken einer bilanzierten Ware in bestimmten Fällen zu einer Anpassung des Buchwerts der Ware führt.

Nicht in den Vorräten enthaltene Kosten

- 12.12 Beispiele für Kosten, die nicht in Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten enthalten sind und in der Periode ihres Anfalls als Aufwand behandelt werden, sind:
- anormale Beträge für Materialabfälle, Fertigungslöhne oder andere Produktionskosten;
 - Lagerkosten, es sei denn, dass diese im Produktionsprozess vor einer weiteren Produktionsstufe erforderlich sind;
 - Verwaltungsgemeinkosten, die nicht dazu beitragen, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen; und
 - Vertriebskosten.

Herstellungskosten von Vorräten eines Dienstleistungsunternehmens

- 12.13 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 unmit-

telbar 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 zurechenbare Gemeinkosten, die oft in die von Dienstleistungsunternehmen in Rechnung gestellten Preise mit einbezogen werden.

Kosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die von biologischen Vermögenswerten geerntet wurden

- 12.14 Gemäß Abschnitt 35 *Branchenspezifische Vorschriften* werden Vorräte, die landwirtschaftliche Erzeugnisse umfassen und die ein Unternehmen von seinen biologischen Vermögenswerten geerntet hat, beim erstmaligen **Ansatz** zum Zeitpunkt der Ernte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Veräußerungskosten bewertet. Dies sind die Kosten der Vorräte zum Zeitpunkt der Anwendung dieses Abschnitts.

Verfahren zur Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, wie beispielsweise die Standardkostenmethode oder die retrograde Methode

- 12.15 Ein Unternehmen kann Verfahren wie die Standardkostenmethode oder die retrograde Methode zur Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten anwenden, 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. Die retrograde Methode bemisst die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Abzug einer sachgerechten prozentualen Bruttogewinnspanne vom Verkaufspreis der Vorräte.

Bewertungsvereinfachungsverfahren

- 12.16 Ein Unternehmen hat 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, durch Einzelzuordnung ihrer individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bestimmen.
- 12.17 Ein Unternehmen hat die Anschaffungs- oder Herstellungskosten all jener Vorräte, die nicht in Paragraph 12.16 behandelt werden, nach dem First-in-First-out-Verfahren (FIFO) oder nach der Durchschnittsmethode zu ermitteln. Ein Unternehmen hat das gleiche Bewertungsvereinfachungsverfahren für alle Vorräte, die von ähnlicher Beschaffenheit und Verwendung für das Unternehmen sind, anwenden. Für Vorräte von unterschiedlicher Beschaffenheit oder Verwendung können unterschiedliche Bewertungsvereinfachungsverfahren gerechtfertigt sein. Die Anwendung des Last-in-First-out-Verfahrens (LIFO) ist nach diesem Standard[entwurf] nicht erlaubt.

Wertminderung von Vorräten

- 12.18 Gemäß den Paragraphen 26.2 bis 26.4 ist vorgeschrieben, dass ein Unternehmen zu jedem **Berichtsstichtag** zu beurteilen hat, ob irgendwelche Vorräte wertgemindert sind, was bedeutet, dass deren Wert nicht wiedererlangt werden kann (z.B. infolge Beschädigung, Veralterung oder gesunkener Verkaufspreise). Wenn ein Vorratsposten (oder eine Gruppe von Vorräten) wertgemindert ist, erfordern diese Paragraphen die Bewertung der Vorräte zu ihrem Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und Veräußerung sowie die Erfassung eines Wertminderungsaufwands. Diese Paragraphen erfordern in einigen Fällen ferner eine Wertaufholung früherer Wertminderungen.

Erfassung als Aufwand

- 12.19 Wenn Vorräte verkauft werden, hat das Unternehmen den Buchwert dieser Vorräte in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in der die zugehörigen Erträge realisiert werden.
- 12.20 Einige Vorräte können anderen Vermögenswerten zugeordnet werden, zum Beispiel dann, wenn Vorräte als Teil selbsterstellter Sachanlagen verwendet werden. Vorräte, die auf diese Weise einem anderen Vermö-

genswert zugeordnet worden sind, werden über die Nutzungsdauer dieses Vermögenswerts als Aufwand erfasst.

Angaben

12.21 Ein Unternehmen hat

- (a) die verwendeten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** bei der Bewertung der Vorräte, einschließlich der verwendeten Bewertungsvereinfachungsverfahren,
- (b) den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Untergliederung,
- (c) den Betrag der Vorräte, die in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind (Umsatzkosten),
- (d) den Betrag jeglicher Wertminderungen von Vorräten, die gemäß den Paragraphen 12.18 und 26.2 bis 26.4 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind,
- (e) den Betrag jeglicher vorgenommenen Wertaufholungen, die in der Periode gemäß den Paragraphen 12.18 und 26.4 erfasst worden sind, sowie eine Beschreibung der Umstände oder Ereignisse, die zu dieser Wertaufholung geführt haben, sowie
- (f) den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind, anzugeben.

Abschnitt 13

Anteile an assoziierten Unternehmen

Definition eines assoziierten Unternehmens

- 13.1 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.
- 13.2 Maßgeblicher Einfluss ist die Fähigkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, jedoch nicht die **Beherrschung** oder **gemeinschaftliche Führung** dieser Entscheidungen.
- (a) 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.
 - (b) 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.
 - (c) Ein erheblicher oder mehrheitlicher Anteilsbesitz durch einen anderen Anteilseigners schließt nicht aus, dass ein Anteilseigner über einen maßgeblichen Einfluss verfügt.

Folgebewertung – Wahl einer Bilanzierungsmethode

- 13.3 Ein Anteilseigner hat seine Anteile an allen assoziierten Unternehmen zu bilanzieren, indem er eines der nachfolgend Genannten anwendet:
- (a) das Anschaffungskostenmodell aus Paragraph 13.4,
 - (b) die Equity-Methode aus Paragraph 13.5, oder
 - (c) die erfolgswirksame Bewertung zum **beizulegenden Zeitwert** aus Paragraph 13.6.

Anschaffungskostenmodell

- 13.4 Ein Anteilseigner hat seine Anteile an assoziierten Unternehmen zu Anschaffungskosten abzüglich etwaiger kumulierter Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Der Anteilseigner hat Erträge aus den Anteilen nur in dem Ausmaß zu erfassen, wie er Ausschüttungen aus den nach dem Erwerbszeitpunkt auftretenden kumulierten Gewinnen des assoziierten Unternehmens empfängt. Darüber hinaus erhaltene Ausschüttungen werden als Rückerstattung der Anteile angesehen und sind als Reduzierung der Anschaffungskosten der Anteile zu erfassen. Der Anteilseigner hat die in diesem Abschnitt geforderten Angaben zu leisten. Der Anteilseigner hat Wertminderungen in Übereinstimmung mit Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* zu erfassen.

Equity-Methode

- 13.5 Ein Anteilseigner hat seine Anteile an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode gemäß der Vorgehensweise in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* zu bewerten. Er hat ebenfalls die in IAS 28 geforderten Angaben zu leisten.

Erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

- 13.6 Ein Anteilseigner hat seine Anteile an assoziierten Unternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert gemäß der Vorgehensweise in den Paragraphen 11.14 bis 11.17 des Abschnitts 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten* zu bewerten. Der Anteilseigner hat die in diesem Abschnitt vorgeschriebenen Angaben zu leisten. Ein Anteilseigner darf das Modell der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert für jegliche Anteile an einem assoziierten Unternehmen, deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, nicht verwenden.

Angaben

- 13.7 Ein Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens hat
- (a) seine **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode** für Anteile an assoziierten Unternehmen,
 - (b) den beizulegenden Zeitwert von Anteilen an assoziierten Unternehmen, für die öffentlich notierte Marktpreise existieren,
 - (c) zusammenfassende Finanzinformationen über die assoziierten Unternehmen, einschließlich der aggregierten Beträge der Vermögenswerte, Schulden, Erlöse und Periodengewinne und -verluste, zusammen mit dem prozentualen Anteil am Eigentum der assoziierten Unternehmen, sowie
 - (d) Art und Umfang jeglicher bedeutender Beschränkungen (z.B. aus Darlehensvereinbarungen oder infolge aufsichtsrechtlicher Bestimmungen) der Fähigkeit des assoziierten Unternehmens, Finanzmittel in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an den Anteilseigner zu transferieren,
- anzugeben.
- 13.8 Für Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, hat ein Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten, den **Buchwert** dieser Anteile sowie seinen Anteil an allen **aufgegebenen Geschäftsbereichen** der assoziierten Unternehmen gesondert anzugeben.

Darstellung im Abschluss

- 13.9 Ein Anteilseigner hat Anteile an assoziierten Unternehmen als langfristige Vermögenswerte zu klassifizieren.

Abschnitt 14

Anteile an Joint Ventures

Definition eines Joint Ventures

- 14.1 **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 (die Partnerunternehmen) erfordert.
- 14.2 Ein **Joint Venture** ist eine vertragliche Vereinbarung, bei der zwei oder mehr Parteien eine wirtschaftliche Tätigkeit ausführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt. Joint Ventures können in Form einer gemeinsamen Tätigkeit, in Form von Vermögenswerten unter gemeinschaftlicher Führung oder als **gemeinschaftlich geführte Unternehmen** auftreten.

Gemeinsame Tätigkeiten

- 14.3 Die Durchführung mancher Joint Ventures beinhaltet den Einsatz des Vermögens und anderer Ressourcen der Partnerunternehmen an Stelle der Gründung einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen Unternehmens oder einer Vermögens- und Finanzstruktur, die von den Partnerunternehmen selbst getrennt ist. Jedes Partnerunternehmen verwendet seine eigenen Sachanlagen und führt seine eigenen Vorräte. Es verursacht auch seine eigenen Aufwendungen und Schulden und bringt seine eigene Finanzierung auf, 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 stellt üblicherweise eine Grundlage dafür dar, wie die Erlöse aus dem Verkauf des gemeinsamen Produktes und jegliche gemeinschaftlich anfallenden Aufwendungen zwischen den Partnerunternehmen aufgeteilt werden.
- 14.4 In Bezug auf seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Tätigkeiten hat ein Partnerunternehmen in seinem Abschluss
- (a) die seiner Verfügungsmacht unterliegenden Vermögenswerte und die eingegangenen Schulden sowie
 - (b) die angefallenen Aufwendungen und die anteiligen Erträge aus dem Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen des Joint Ventures
- anzusetzen.

Vermögenswerte unter gemeinschaftlicher Führung

- 14.5 Einige Joint Ventures beinhalten eine gemeinschaftliche Führung und oft das gemeinsame Eigentum der Partnerunternehmen an einem oder mehreren Vermögenswerten, die in das Joint Venture eingebracht oder für die Zwecke des Joint Ventures erworben wurden und dafür eingesetzt werden.
- 14.6 Hinsichtlich seines Anteils an einen gemeinschaftlich geführten Vermögenswert hat ein Partnerunternehmen in seinem Abschluss
- (a) seinen Anteil an den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten, klassifiziert nach der Art des Vermögens,
 - (b) die im eigenen Namen eingegangenen Schulden,
 - (c) seinen Anteil an gemeinschaftlich mit den anderen Partnerunternehmen eingegangenen Schulden in Bezug auf das Joint Venture,
 - (d) jegliche 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 sowie
 - (e) jegliche Aufwendungen, die ihm in Bezug auf seinen Anteil am Joint Venture angefallen sind,
- anzusetzen.

Gemeinschaftlich geführte Unternehmen

- 14.7 Ein **gemeinschaftlich geführtes Unternehmen** ist ein Joint Venture, das die Gründung einer Kapitalgesellschaft, einer Personengesellschaft oder eines anderen Unternehmens vorsieht, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist. Das Unternehmen betätigt sich wie jedes andere Unternehmen mit der Ausnahme, dass aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den Partnerunternehmen eine gemeinschaftliche Führung über die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens begründet wird.

Folgebewertung – Wahl einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

- 14.8 Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an allen gemeinschaftlich geführten Unternehmen zu bilanzieren, indem er eines der folgenden Verfahren anwendet:
- (a) das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 14.9,
 - (b) die Equity-Methode gemäß Paragraph 14.10,
 - (c) die Quotenkonsolidierung gemäß Paragraph 14.11 oder
 - (d) die erfolgswirksame Bewertung zum **beizulegenden Zeitwert** gemäß Paragraph 14.12.

Anschaffungskostenmodell

- 14.9 Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen zu Anschaffungskosten abzüglich etwaiger kumulierter Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Der Gesellschafter hat Erträge aus den Anteilen nur in dem Ausmaß zu erfassen, wie er Ausschüttungen aus den nach dem Erwerbzeitpunkt auftretenden kumulierten Gewinnen des Beteiligungsunternehmens empfängt. Darüber hinaus erhaltene Ausschüttungen werden als Rückerstattung der Anteile angesehen und als Reduzierung der Anschaffungskosten der Anteile erfasst. Das Partnerunternehmen hat die von diesem Abschnitt geforderten Angaben zu tätigen. Das Partnerunternehmen hat Wertminderungen in Übereinstimmung mit Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* zu erfassen.

Equity-Methode

- 14.10 Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen nach der Equity-Methode gemäß der Vorgehensweise in den Paragraphen 38 bis 40 aus IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*, die wiederum auf IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* verweisen, zu bewerten. Das Partnerunternehmen hat ebenfalls die nach IAS 28 geforderten Angaben zu tätigen.

Quotenkonsolidierung

- 14.11 Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen mittels Quotenkonsolidierung gemäß der Vorgehensweise in den Paragraphen 30 bis 37 aus IAS 31 zu bewerten. Das Partnerunternehmen hat ebenfalls die nach IAS 31 geforderten Angaben zu tätigen.

Erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

- 14.12 Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert gemäß der Vorgehensweise in den Paragraphen 11.14 bis 11.18 aus Abschnitt 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten* zu bewerten. Das Partnerunternehmen hat die von diesem Abschnitt vorgeschriebenen Angaben zu tätigen. Der Gesellschafter darf das Modell der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert für jegliche Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen nicht verwenden, deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann.

Geschäftsvorfälle zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture

- 14.13 Wenn ein Partnerunternehmen Vermögenswerte in ein Joint Venture einbringt oder diesem verkauft, muss die Erfassung eines jeglichen Anteils des aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinns oder Verlusts den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles widerspiegeln. Solange die Vermögenswerte beim Joint Venture verbleiben, darf das Partnerunternehmen unter der Voraussetzung, dass das Partnerunternehmen die wesentlichen Risiken und Chancen am Eigentum übertragen hat, lediglich den Anteil am Gewinn oder Ver-

lust erfassen, welcher der Anteilsquote der anderen Partnerunternehmen entspricht. Das Partnerunternehmen hat den vollen Betrag eines jeglichen Verlusts zu erfassen, wenn sich aus der Einlage oder Verkauf Hinweise auf einen Wertminderungsaufwand ergeben.

- 14.14 Erwirbt ein Partnerunternehmen von einem Joint Venture Vermögenswerte, so darf das Partnerunternehmen seinen Anteil am Gewinn des Joint Ventures aus dem 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 Gewinne zu erfassen, mit der Ausnahme, dass Verluste sofort zu erfassen sind, wenn sie einen Wertminderungsaufwand darstellen.

Wenn ein Gesellschafter nicht an der gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist

- 14.15 Ein Gesellschafter eines Joint Venture, der nicht an der gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist, hat seine Anteile in Übereinstimmung mit Abschnitt 11 oder, falls er über maßgeblichen Einfluss beim Joint Venture verfügt, in Übereinstimmung mit Abschnitt 13 *Anteile an assoziierten Unternehmen* zu bilanzieren.

Angaben

- 14.16 Ein Gesellschafter eines Joint Venture hat die Summe der folgenden **Eventualschulden** getrennt vom Betrag anderer Eventualschulden anzugeben, es sei denn, die Wahrscheinlichkeit eines Verlusts ist äußerst gering:
- (a) jegliche Eventualschulden, die der Gesellschafter in Bezug auf seinen Anteil an Joint Ventures und seinen Anteil an jeder dieser Eventualschulden, die gemeinsam mit den anderen Partnerunternehmen eingegangen wurden, eingegangen ist;
 - (b) seinen Anteil an den Eventualschulden der Joint Ventures selbst, für die es eventuell haftet; sowie
 - (c) jene Eventualschulden, welche aus der eventuellen Haftung des Gesellschafters für die Schulden der anderen Partnerunternehmen des Joint Ventures entstehen.
- 14.17 Ein Gesellschafter eines Joint Ventures hat zudem
- (a) die Summe seiner Verpflichtungen in Bezug auf Joint Ventures einschließlich seines Anteils an den Kapitalverpflichtungen, welche gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangen wurden, sowie seinen Anteil an den Kapitalverpflichtungen der Joint Ventures selbst,
 - (b) eine Auflistung und Beschreibung der Anteile an bedeutenden Joint Ventures sowie die Anteilsquote an gemeinschaftlich geführten Unternehmen sowie
 - (c) die für seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen verwendete Bilanzierungsmethode anzugeben.

Abschnitt 15

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Ansatz

- 15.1 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** sind Immobilien (ein Grundstück oder ein Gebäude oder Teile eines Gebäudes oder beides), die vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasings zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden und weniger
- (a) zur Verwendung in der Produktion oder der Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke oder
 - (b) zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens.
- 15.2 Eine von einem Leasingnehmer im Rahmen eines Mietleasings gemietete Immobilie ist dann, und nur dann, als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie zu klassifizieren und zu bilanzieren, wenn diese Immobilie ansonsten die Definition von als Finanzinvestition gehaltene Immobilien erfüllen würde und der Leasingnehmer das Modell des beizulegenden Zeitwerts (siehe Paragraph 15.4) für die gemietete Immobilie und alle seine anderen Immobilien verwendet, die als als Finanzinvestition gehalten klassifiziert sind.

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

- 15.3 Ein Unternehmen hat als Finanzinvestition gehaltene Immobilien beim erstmaligen Ansatz mit deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Kosten der erworbenen, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umfassen den Kaufpreis und die direkt zurechenbaren Kosten wie Anwaltskosten, Maklergebühren, auf die Übertragung der Immobilien anfallende Steuern und andere Transaktionskosten. Ein Unternehmen hat die Paragraphen 16.6 bis 16.10 zu befolgen, um die Herstellungskosten einer selbsterstellten, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie zu ermitteln.

Folgebewertung – Wahl einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

- 15.4 Ein Unternehmen hat alle seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem erstmaligen Ansatz entweder unter Verwendung
- (a) des Modells des **beizulegenden Zeitwerts** gemäß Paragraph 15.5 oder
 - (b) des Anschaffungskostenmodells gemäß Paragraph 15.6
- zu bewerten.

Modell des beizulegenden Zeitwerts

- 15.5 Ein Unternehmen, welches sich für die Verwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts entscheidet, hat IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* anzuwenden (siehe insbesondere die Paragraphen 33 bis 55) und die nach den Paragraphen 75 bis 78 dieses Standards vorgeschriebenen Angaben zu tätigen.

Anschaffungskostenmodell

- 15.6 Ein Unternehmen, welches sich für die Verwendung des Anschaffungskostenmodells entscheidet, hat alle seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien als Sachanlagen in Übereinstimmung mit den Vorschriften für das Anschaffungskostenmodell nach Abschnitt 16 *Sachanlagen* zu bewerten. Das Unternehmen hat die von diesem Abschnitt geforderten Angaben zu tätigen.

Umgliederungen

- 15.7 Ein Unternehmen hat eine Umgliederung in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nur dann vorzunehmen, wenn die Immobilie erstmalig die Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie erfüllt bzw. nicht mehr erfüllt.

Abschnitt 16

Sachanlagen

Ansatz

- 16.1 **Sachanlagen** sind gegenständliche Vermögenswerte, die
- (a) für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und
 - (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.
- 16.2 Ersatzteile und Wartungsgeräte werden normalerweise als Vorräte geführt und bei Verbrauch erfolgswirksam erfasst. Bedeutende Ersatzteile und Bereitschaftsausrüstungen sind jedoch Sachanlagen, wenn das Unternehmen sie erwartungsgemäß länger als eine Periode nutzt. Falls die Ersatzteile und Wartungsgeräte nur in Zusammenhang mit einer Sachanlage genutzt werden können, werden sie gleichermaßen als Sachanlagen betrachtet.
- 16.3 Teile einiger Gegenstände des Sachanlagevermögens können in regelmäßigen Zeitabständen einen Ersatz erfordern. Ein Unternehmen hat dem **Buchwert** einer Sachanlage die Kosten für den teilweisen Ersatz eines solchen Gegenstandes zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten hinzuzufügen, wenn erwartet wird, dass das Ersatzteil dem Unternehmen einen Zuwachs an künftigen Nutzen liefert. Der Buchwert jener Teile, die ersetzt wurden, wird gemäß den Paragraphen 16.24 bis 16.27 **ausgebucht**.
- 16.4 Eine Bedingung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage (z.B. eines Busses) kann die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen sein, ungeachtet dessen, ob Teile des Gegenstands ersetzt werden. Bei Durchführung jeder größeren Wartung werden die Kosten im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Jeglicher verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung wird (anders als bei materiellen Teilen) ausgebucht. Dies erfolgt ungeachtet dessen, ob die Kosten der vorhergehenden Wartung der Transaktion zugeordnet wurden, bei der die Sachanlage erworben oder hergestellt wurde. Wenn erforderlich können die geschätzten Kosten einer zukünftigen ähnlichen Wartung als Hinweis verwendet werden, worauf sich die Kosten des jetzigen Wartungsbestandteils zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung der Sachanlage belaufen.
- 16.5 Grundstücke und Gebäude sind getrennte Vermögenswerte und als solche getrennt zu bilanzieren, auch wenn sie zusammen erworben wurden.

Bewertung beim Ansatz

- 16.6 Ein Unternehmen hat eine Sachanlage beim erstmaligen Ansatz zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- 16.7 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage umfassen
- (a) deren Kaufpreis einschließlich Anwaltskosten, Maklergebühren, Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Skonti und Rabatten;
 - (b) alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, von der Geschäftsleitung beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese können Kosten der Standortvorbereitung, der erstmaligen Lieferung und Verbringung, der Installation und Montage sowie Kosten für Funktionsfähigkeitstests umfassen;
 - (c) die ursprünglich geschätzten Kosten für den Abbruch und die Beseitigung 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 der Nutzung des Gegenstands über eine bestimmte Periode zu anderen Zwecken als der Herstellung von Vorräten eingeht.
- 16.8 Die folgenden Kosten gehören nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen und sind von einem Unternehmen bei Anfall als Aufwand zu erfassen:
- (a) Kosten für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte,
 - (b) Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen),

- (c) Kosten für das Betreiben des Geschäfts an einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten) sowie
 - (d) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.
- 16.9 Erträge und dazugehörige Aufwendungen von Nebentätigkeiten im Zuge der Herstellung und Entwicklung einer Sachanlage werden ergebniswirksam erfasst, wenn diese Tätigkeiten nicht notwendig sind, um eine Sachanlage an ihren beabsichtigten Standort und in einen betriebsbereiten Zustand zu bringen.

Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

- 16.10 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage entsprechen dem Gegenwert bei Barzahlung zum Ansatzzeitpunkt. Wird die Zahlung über das normale Zahlungsziel hinausgeschoben, stellen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den **Barwert** aller künftigen Zahlungen dar. Wenn Sachanlagen im Tausch gegen (einen) nicht-monetäre(n) Vermögenswert(e) oder eine Kombination von monetären und nicht-monetären Vermögenswerten erworben werden, werden die Anschaffungskosten des erworbenen Vermögenswerts mit dem **beizulegenden Zeitwert** bemessen, es sei denn, (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch des abgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich bestimmbar. In diesem Falle werden die Anschaffungskosten des Vermögenswerts mit dem Buchwert des abgegebenen Vermögenswerts bemessen.

Folgebewertung – Wahl einer Bewertungsmethode

- 16.11 Ein Unternehmen hat alle Posten derselben Sachanlagenklasse nach dem erstmaligen Ansatz entweder nach
- (a) dem Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 16.12 oder
 - (b) dem Neubewertungsmodell gemäß Paragraph 16.13
- zu bilanzieren.

Anschaffungskostenmodell

- 16.12 Ein Unternehmen hat eine Sachanlage zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierter **Abschreibungen** und kumulierter **Wertminderungsaufwendungen** zu bewerten.

Neubewertungsmodell

- 16.13 Ein Unternehmen, das sich für die Anwendung des Neubewertungsmodells für eine Sachanlagenklasse entscheidet, hat die Paragraphen 31 bis 42 aus IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden und die nach Paragraph 77 aus IAS 16 geforderten Angaben zu tätigen.

Abschreibung

- 16.14 Ein Unternehmen hat den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage ihren bedeutenden Teilen zuzuordnen und jedes dieser Teile getrennt abzuschreiben. Wenn jedoch ein bedeutender Teil einer Sachanlage eine **Nutzungsdauer** und eine Abschreibungsmethode hat, die identisch mit denen eines anderen bedeutenden Teils desselben Gegenstands ist, können diese Teile bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwands zusammengefasst werden. Grundstücke haben mit einigen Ausnahmen, wie Steinbrüche und Abraumhalden, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben.
- 16.15 Der Abschreibungsaufwand jeder Periode ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit er nicht in den Buchwert eines anderen Vermögenswerts einzubeziehen ist. Beispielsweise ist die Abschreibung von Produktionsanlagen in den Herstellungskosten von Vorräten enthalten (siehe Abschnitt 12 *Vorräte*).

Abschreibungsvolumen und Abschreibungszeitraum

- 16.16 Ein Unternehmen hat das **Abschreibungsvolumen** eines Vermögenswerts planmäßig über dessen Nutzungsdauer zu verteilen.
- 16.17 Ein Unternehmen hat den **Restwert** und die **Nutzungsdauer** eines Vermögenswerts mindestens jährlich zum **Berichtsstichtag** zu überprüfen und, wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, den Restwert oder die Nutzungsdauer zu ändern. Das Unternehmen hat die Änderung des Restwerts oder der Nutzungsdauer als **Änderung einer Schätzung** gemäß den Paragraphen 10.13 bis 10.17 zu bilanzieren.

- 16.18 Mit der Abschreibung ist zu beginnen, sobald der Vermögenswert genutzt werden kann, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem von der Geschäftsleitung beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung eines Vermögenswerts endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß den Paragraphen 36.5 bis 36.7 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. Die Abschreibung endet nicht, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem aktiven Gebrauch ausgeschieden ist, es sei denn, der Vermögenswert ist vollkommen abgeschrieben. Allerdings kann der Abschreibungsbetrag bei leistungsabhängigen Abschreibungsmethoden gleich Null sein, wenn nicht produziert wird.
- 16.19 Ein Unternehmen hat bei der Festlegung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts alle folgenden Faktoren zu berücksichtigen:
- (a) die erwartete Nutzung des Vermögenswerts. Diese wird durch Berücksichtigung der erwarteten Kapazität oder Ausbringungsmenge des Vermögenswerts ermittelt;
 - (b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswerts während der Stillstandszeiten;
 - (c) die technische oder gewerbliche Überholung aufgrund von Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder von Änderungen in der Marktnachfrage nach Gütern oder Leistungen, die von diesem Vermögenswert erzeugt werden;
 - (d) rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswerts wie das Auslaufen zugehöriger Leasingverträge.

Abschreibungsmethode

- 16.20 Ein Unternehmen hat eine Abschreibungsmethode zu auswählen, die dem Verlauf des erwarteten Verbrauchs an künftigem wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswerts entspricht. Zu den möglichen Abschreibungsmethoden zählen die lineare, die degressive und die leistungsabhängige Abschreibung.
- 16.21 Ein Unternehmen hat die Abschreibungsmethode mindestens jährlich zum Berichtsstichtag zu überprüfen. Falls eine bedeutende Änderung in dem Verlauf des erwarteten Verbrauchs an künftigem wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswerts eingetreten ist, hat das Unternehmen die Methode anzupassen, um den neuen Verlauf widerzuspiegeln. Das Unternehmen hat diese Änderung als Änderung einer Schätzung gemäß Abschnitt 10 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler* darzustellen.

Wertminderung

- 16.22 Zum Ende jeder **Berichtsperiode** hat ein Unternehmen Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* anzuwenden, um zu bestimmen, ob eine Sachanlage oder eine Gruppe von Sachanlagen wertgemindert ist und, wenn dem so ist, wie der Wertminderungsaufwand zu erfassen und zu bemessen ist. Dieser Abschnitt erklärt, wann und wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten eines Vermögenswerts bestimmt und wann es eine Wertberichtigung zu erfassen oder aufzuheben hat.

Entschädigung für Wertminderung

- 16.23 Ein Unternehmen hat eine Entschädigung von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert oder untergegangen sind oder außer Betrieb genommen wurden, nur dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn die Entschädigung erhältlich wird.

Ausbuchung

- 16.24 Ein Unternehmen hat eine Sachanlage auszubuchen:
- (a) bei Abgang oder
 - (b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen aus seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.
- 16.25 Ein Unternehmen hat den aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinn oder Verlust erfolgswirksam zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht wird (sofern Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse*

nichts Anderes bei Sale and leaseback-Transaktionen vorschreibt). Ein Unternehmen darf solche Gewinne nicht als Erlöse klassifizieren.

- 16.26 Bei der Bestimmung des Abgangszeitpunkts eines Gegenstandes hat das Unternehmen zur Erfassung der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien aus Abschnitt 22 *Erträge* anzuwenden. Abschnitt 19 wird auf Abgänge im Zuge einer Sale and leaseback-Transaktion angewendet.
- 16.27 Ein Unternehmen hat den Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung einer Sachanlage als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Gegenstandes zu bestimmen.

Zur Veräußerung gehaltene Sachanlagen

- 16.28 Die Paragraphen 36.5 bis 36.7 konkretisieren Anforderungen für Sachanlagen und andere langfristige Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehalten werden.

Angaben

- 16.29 Ein Unternehmen hat für jede Klasse von Sachanlagen
- (a) die Bewertungsmaßstäbe für die Bestimmung des Bruttobuchwerts der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
 - (b) die verwendeten Abschreibungsmethoden,
 - (c) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze,
 - (d) den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und Ende der Periode sowie
 - (e) eine Überleitung des Buchwerts zu Beginn und Ende der Periode unter gesonderter Angabe der
 - (i) Zugänge,
 - (ii) Abgänge, einschließlich der Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören,
 - (iii) Erwerbe durch **Unternehmenszusammenschlüsse**,
 - (iv) gemäß Abschnitt 26 erfolgswirksam erfasste oder aufgeholte Wertminderungsaufwendungen,
 - (v) Abschreibungen,
 - (vi) Nettoumrechnungsdifferenzen aufgrund der Umrechnung von **Abschlüssen** aus der **funktionalen Währung** in eine andere **Darstellungswährung**, einschließlich der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des Berichtsunternehmens (siehe Abschnitt 30 *Fremdwährungsumrechnung*) und
 - (vii) anderweitige Änderungen
 anzugeben.
- 16.30 Ein Unternehmen hat auch
- (a) das Vorhandensein und die Beträge von Beschränkungen von Verfügungsrechten sowie als Sicherheiten für Schulden verpfändete Sachanlagen,
 - (b) den Betrag vertraglicher Verpflichtungen für den Erwerb von Sachanlagen und
 - (c) den erfolgswirksam erfassten Entschädigungsbetrag von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert oder untergegangen sind oder außer Betrieb genommen wurden, falls dieser nicht separat in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt wird,
- anzugeben.
- 16.31 Ein Unternehmen hat zur Veräußerung gehaltene Sachanlagen getrennt von anderen Vermögenswerten in der Bilanz auszuweisen. Das Unternehmen hat jegliche Verbindlichkeiten, die mit zur Veräußerung gehaltenen Sachanlagen zusammenhängen, getrennt von anderen Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen.

Abschnitt 17

Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts

- 17.1 Ein **immaterieller Vermögenswert** ist ein identifizierbarer, nicht-monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz. Solch ein Vermögenswert ist identifizierbar wenn
- (a) er separierbar ist, d.h. aus dem Unternehmen getrennt oder geteilt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann. 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 aus dem Unternehmen oder aus anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder trennbar sind.

Ansatz

Allgemeines Prinzip für den Ansatz immaterieller Vermögenswerte

- 17.2 Ein Unternehmen hat die Ansatzkriterien aus Paragraph 2.24 zur Feststellung heranzuziehen, ob ein immaterieller Vermögenswert anzusetzen ist. Danach hat ein Unternehmen einen immateriellen Vermögenswert nur dann als einen Vermögenswert zu erfassen, wenn
- (a) es **wahrscheinlich** ist, dass dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird und
 - (b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Wert des Vermögenswerts verlässlich bemessen werden können/kann.
- 17.3 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 der Geschäftsleitung in Bezug auf die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts bestehen werden.
- 17.4 Ein Unternehmen nutzt sein Ermessen bei der Beurteilung des Grads der Sicherheit, der dem Zufluss an künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Nutzung des Vermögenswerts zuzuschreiben ist, aufgrund der zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes zur Verfügung stehenden substanziellen Hinweise, wobei externen Hinweisen größeres Gewicht beizumessen ist.
- 17.5 Das Ansatzkriterium aus Paragraph 17.2(a) über die Wahrscheinlichkeit wird für gesondert erworbene immaterielle Vermögenswerte stets als erfüllt angesehen.

Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

- 17.6 Ein immaterieller Vermögenswert, der im Rahmen eines **Unternehmenszusammenschlusses** erworben wurde, wird normalerweise als Vermögenswert angesetzt, da sein **beizulegender Zeitwert** mit ausreichender Verlässlichkeit bestimmt werden kann. Ein im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbener immaterieller Vermögenswert ist jedoch nicht anzusetzen, wenn er aus gesetzlichen oder anderen vertraglichen Rechten entsteht und sein beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann, weil der Vermögenswert entweder
- (a) nicht vom **Geschäfts- oder Firmenwert** trennbar ist oder
 - (b) trennbar vom Geschäfts- oder Firmenwert ist, es aber keine Historie über oder Hinweise auf Tauschvorgänge für dieselben oder ähnliche Vermögenswerte gibt und die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts ansonsten von nicht messbaren Variablen abhängt.

Erstbewertung

- 17.7 Ein Unternehmen hat einen immateriellen Vermögenswert bei Zugang zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Gesonderte Anschaffung

- 17.8 Die Anschaffungskosten eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts umfassen
- (a) dessen Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Skonti und Rabatten und
 - (b) jegliche direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung.

Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

- 17.9 Wenn ein immaterieller Vermögenswert im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wird, entsprechen die Anschaffungskosten des immateriellen Vermögenswerts seinem **beizulegenden Zeitwert** zum Erwerbszeitpunkt.

Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand

- 17.10 Abschnitt 23 *Zuwendungen der öffentlichen Hand* beschreibt die Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten, die im Wege einer Zuwendung der öffentlichen Hand erworben wurden.

Tausch von Vermögenswerten

- 17.11 Ein oder mehrere immaterielle(r) Vermögenswert(e) können/kann im Tausch gegen nicht-monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht-monetären Vermögenswerten erworben werden. Ein Unternehmen hat die Anschaffungskosten eines solchen immateriellen Vermögenswerts zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, es sei denn, (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch der des abgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich bestimmbar.
- 17.12 Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts oder des abgegebenen Vermögenswerts verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des abgegebenen Vermögenswerts für die Bemessung der Anschaffungskosten herangezogen, es sei denn, der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts ist offensichtlich genauer.
- 17.13 Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts nicht verlässlich bestimmen kann, werden seine Anschaffungskosten mit dem **Buchwert** des abgegebenen Vermögenswerts bemessen.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts – Wahl der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

- 17.14 Die Erzeugung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts umfasst eine **Forschungs-** und **Entwicklungsphase**. Ein Unternehmen hat entweder das Aufwandsmodell nach Paragraph 17.15 oder das Aktivierungsmodell nach Paragraph 17.16 als **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode** für die bei Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten angefallenen Kosten zu wählen.

Aufwandsmodell

- 17.15 Ein Unternehmen hat alle Kosten, die bei Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten auftreten, bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen.

Aktivierungsmodell

- 17.16 Beim Aktivierungsmodell werden alle bei Forschungstätigkeiten auftretenden Kosten bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst. Kosten, die bei Entwicklungstätigkeiten anfallen, werden ebenfalls als Aufwand erfasst, außer jenen, die bei Erfüllung bestimmter Kriterien als Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts angesetzt werden. Ein Unternehmen, das das Aktivierungsmodell als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode wählt, hat die Vorschriften der Paragraphen 51 bis 67 aus IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* zu befolgen.

Erfassung als Aufwand

- 17.17 Ein Unternehmen hat Ausgaben für einen immateriellen Posten in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen, es sei denn, dass sie Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts sind, der die Ansatzkriterien in den Paragraphen 17.2 bis 17.16 erfüllt.
- 17.18 Ein Unternehmen hat Ausgaben für die folgenden Posten als Aufwand zu erfassen und darf sie nicht als immateriellen Vermögenswert ansetzen:
- (a) selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte;
 - (b) 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 einer Sachanlage gemäß Abschnitt 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 Geschäfts (d.h. Kosten vor der Eröffnung) oder Kosten für die Aufnahme neuer Tätigkeitsbereiche oder die Einführung neuer Produkte oder Verfahren (d.h. Anlaufkosten);
 - (c) Ausgaben für Aus- und Weiterbildungsaktivitäten;
 - (d) Ausgaben für Werbekampagnen und Maßnahmen der Verkaufsförderung; und
 - (e) Ausgaben für die Verlegung oder Umorganisation von Unternehmensteilen oder des gesamten Unternehmens.
- 17.19 Paragraph 17.18 schließt den Ansatz einer Vorauszahlung als Vermögenswert 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

- 17.20 Ausgaben für einen immateriellen Posten, die ursprünglich als Aufwand erfasst wurden, sind zu einem späteren Zeitpunkt nicht als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts anzusetzen.

Folgebewertung – Wahl einer Bewertungsmethode

- 17.21 Ein Unternehmen hat jede Klasse von immateriellen Vermögenswerten nach dem erstmaligen Ansatz entweder nach
- (a) dem Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 17.22 oder
 - (b) dem Neubewertungsmodell gemäß Paragraph 17.23
- zu bilanzieren.

Anschaffungskostenmodell

- 17.22 Ein Unternehmen hat einen immateriellen Vermögenswert zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierter **Abschreibungen** und kumulierter **Wertminderungsaufwendungen** zu bewerten. Grundsätze für die Abschreibung werden in diesem Abschnitt dargelegt. Die Vorschriften für die Erfassung von Wertminderungen sind in Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* dargelegt.

Neubewertungsmodell

- 17.23 Ein Unternehmen hat die Paragraphen 75 bis 87 aus IAS 38 zu befolgen und die Angaben gemäß den Paragraphen 124 und 125 aus IAS 38 zu tätigen.

Nutzungsdauer

- 17.24 Ein Unternehmen hat festzustellen, ob die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts begrenzt oder unbegrenzt ist; wenn sie begrenzt ist, dann hat es die Länge dieser Nutzungsdauer bzw. die Anzahl der Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die diese Nutzungsdauer bestimmen, festzustellen. Ein Unternehmen hat einen immateriellen Vermögenswert als einen mit unbegrenzter Nutzungsdauer anzusehen, wenn es nach

einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Periodenbegrenzung gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird.

- 17.25 Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts, der aus vertraglichen oder anderweitigen gesetzlichen Rechten entsteht, darf den Zeitraum der vertraglichen oder anderweitigen gesetzlichen Rechte nicht überschreiten, kann jedoch kürzer sein, je nachdem über welche Periode das Unternehmen diesen Vermögenswert voraussichtlich einsetzt. Wenn die vertraglichen oder anderweitigen gesetzlichen Rechte für eine begrenzte Dauer mit der Möglichkeit der Verlängerung übertragen werden, darf die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswerts die Verlängerungsperiode(n) nur mit einschließen, wenn Hinweise bestehen, die eine Verlängerung durch das Unternehmen ohne bedeutende Kosten stützen.

Immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer

Abschreibungsperiode und Abschreibungsmethode

- 17.26 Ein Unternehmen hat das Abschreibungsvolumen eines immateriellen Vermögenswerts mit einer begrenzten Nutzungsdauer planmäßig über dessen Nutzungsdauer zu verteilen. Mit der Abschreibung ist zu beginnen, sobald der Vermögenswert genutzt werden kann, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem von der Geschäftsleitung beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß den Paragraphen 36.5 bis 36.7 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. Ein Unternehmen hat eine Abschreibungsmethode zu wählen, die dem Verlauf des erwarteten Verbrauchs an künftigem wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswerts entspricht. Kann das Unternehmen diesen Verlauf nicht verlässlich bestimmen, hat es die lineare Abschreibungsmethode zu verwenden. Das Unternehmen hat die für jede Periode anfallenden Abschreibungen erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, dieser Standard[entwurf] gestattet oder fordert, dass sie in den Buchwert eines anderen Vermögenswerts einzubeziehen sind.

Restwert

- 17.27 Ein Unternehmen hat den Restwert eines immateriellen Vermögenswerts mit einer begrenzten Nutzungsdauer mit Null anzusetzen, es sei denn, dass
- (a) eine Verpflichtung seitens einer dritten Partei besteht, den Vermögenswert am Ende seiner Nutzungsdauer zu erwerben oder
 - (b) ein aktiver Markt für den Vermögenswert besteht und
 - (i) der Restwert unter Bezugnahme auf diesen Markt ermittelt werden kann und
 - (ii) es wahrscheinlich ist, dass ein solcher Markt am Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswerts bestehen wird.

Überprüfung der Abschreibungsperiode und der Abschreibungsmethode

- 17.28 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 Vermögenswerts von vorangegangenen Schätzungen, ist die Abschreibungsperiode entsprechend zu ändern. Hat sich der erwartete Verlauf des Verbrauchs des im Vermögenswert enthaltenen künftigen wirtschaftlichen Nutzens geändert, ist eine andere Abschreibungsmethode zu wählen, um dem veränderten Verlauf Rechnung zu tragen. Das Unternehmen hat derartige Änderungen als Änderungen einer **Schätzung** gemäß Abschnitt 10 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler* zu bilanzieren.

Immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer

Keine Abschreibung

- 17.29 Ein Unternehmen darf einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer nicht abschreiben.

Erzielbarkeit des Buchwerts – Wertminderungsaufwendungen

- 17.30 Um zu beurteilen, ob ein immaterieller Vermögenswert in seinem Wert gemindert ist, hat ein Unternehmen Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* anzuwenden. Dieser Abschnitt erklärt, wann und wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten eines Vermögenswerts bestimmt und wann es eine Wertberichtigung zu erfassen oder aufzuheben hat.

Stilllegungen und Abgänge

- 17.31 Ein Unternehmen hat einen immateriellen Vermögenswert auszubuchen und einen Gewinn oder Verlust erfolgswirksam zu erfassen:
- (a) bei Abgang oder
 - (b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen aus dessen Nutzung oder Abgang zu erwarten ist.

Angaben

- 17.32 Ein Unternehmen hat Folgendes für jede Klasse von immateriellen Vermögenswerten anzugeben, wobei zwischen selbst geschaffenen immateriellen und sonstigen immateriellen Vermögenswerten zu unterscheiden ist:
- (a) ob die Nutzungsdauern unbegrenzt oder begrenzt sind, und falls sie begrenzt sind die zu Grunde gelegten Nutzungsdauern oder die verwendeten Abschreibungssätze;
 - (b) die für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzten Nutzungsdauern verwendeten Abschreibungsmethoden;
 - (c) der Bruttobuchwert und jegliche kumulierte Abschreibung (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und 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 Buchwerts zu Beginn und Ende der Periode unter gesonderter Angabe der Zugänge, Abgänge, Abschreibungen, Wertminderungen und sonstiger Änderungen.
- 17.33 Ein Unternehmen hat ebenfalls anzugeben:
- (a) für einen immateriellen Vermögenswert, dessen Nutzungsdauer als unbegrenzt eingeschätzt wurde, den Buchwert dieses Vermögenswerts und die Gründe für die Einschätzung seiner unbegrenzten Nutzungsdauer. Im Rahmen der Begründung muss das Unternehmen den/die Faktor(en) beschreiben, der/die bei der Ermittlung der unbegrenzten Nutzungsdauer des Vermögenswerts eine wesentliche Rolle spielte(n);
 - (b) eine Beschreibung, den Buchwert und den verbleibenden Abschreibungszeitraum eines jeglichen einzelnen immateriellen Vermögenswerts, der für den **Abschluss** des Unternehmens von **wesentlicher** Bedeutung ist;
 - (c) für immaterielle Vermögenswerte, die im Wege einer Zuwendung der öffentlichen Hand erworben und zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt wurden (siehe Paragraph 17.10):
 - (i) den beizulegenden Zeitwert, der für diese Vermögenswerte zunächst angesetzt wurde,
 - (ii) deren Buchwert und,
 - (iii) ob sie nach dem Ansatz nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Neubewertungsmodell bewertet werden;
 - (d) das Vorhandensein und die Buchwerte immaterieller Vermögenswerte, bei denen Verfügungsrechte beschränkt sind, und die Buchwerte immaterieller Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet wurden;
 - (e) den Betrag vertraglicher Verpflichtungen für den Erwerb immaterieller Vermögenswerte.
- 17.34 Ein Unternehmen hat die Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung anzugeben, die während der Berichtsperiode als Aufwand erfasst wurden.

Abschnitt 18

Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert

- 18.1 Ein **Unternehmenszusammenschluss** ist die Zusammenführung von separaten Unternehmen oder Geschäftsbetrieben in ein Berichtsunternehmen. Das Ergebnis fast aller Unternehmenszusammenschlüsse ist, dass ein Unternehmen, der Erwerber, die Beherrschung über ein oder mehrere andere Unternehmen, das/die erworbene(n) Unternehmen, übernimmt. Der Erwerbszeitpunkt ist jener Zeitpunkt, zu dem der Erwerber tatsächlich die Beherrschung über das erworbene Unternehmen übernimmt.
- 18.2 Ein Unternehmenszusammenschluss kann auf unterschiedliche Arten aufgrund rechtlicher, steuerlicher oder anderer Motive vorgenommen werden. Dabei kann es zum Erwerb des Eigenkapitals eines Unternehmens durch ein anderes Unternehmen, zum Erwerb des gesamten Nettovermögens eines anderen Unternehmens, zur Übernahme der Schulden eines anderen Unternehmens oder zum Erwerb von Teilen des Nettovermögens eines anderen Unternehmens kommen, die zusammen einen oder mehrere **Geschäftsbetrieb(e)** bilden.
- 18.3 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.
- 18.4 Dieser Abschnitt konkretisiert die bilanzielle Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen mit Ausnahme der Zusammenschlüsse von Unternehmen oder Geschäftsbetriebe unter gemeinsamer **Beherrschung**. Gemeinsame Beherrschung bedeutet, dass alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe letztlich von derselben Partei sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht werden und diese Beherrschung nicht vorübergehender Natur ist.

Bilanzierung

- 18.5 Alle Unternehmenszusammenschlüsse sind mittels Anwendung der Erwerbsmethode zu bilanzieren.
- 18.6 Die Anwendung der Erwerbsmethode beinhaltet folgende Schritte:
- (a) die Identifizierung eines Erwerbers,
 - (b) die Ermittlung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses und
 - (c) die Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualschulden zum Erwerbszeitpunkt.

Identifizierung des Erwerbers

- 18.7 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.
- 18.8 Beherrschung ist die Fähigkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens oder eines Geschäftsbetriebs zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen. Die Beherrschung eines Unternehmens durch ein anderes ist in Abschnitt 9 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse* beschrieben.
- 18.9 Auch wenn es manchmal schwierig sein kann, einen Erwerber zu identifizieren, lassen sich dafür üblicherweise Anhaltspunkte finden. Einige Beispiele:
- (a) Ist der **beizulegende Zeitwert** eines der sich zusammenschließenden Unternehmen bedeutend größer als der des anderen sich zusammenschließenden Unternehmens, wird voraussichtlich das Unternehmen mit dem größeren beizulegenden Zeitwert der Erwerber sein;
 - (b) ist der Unternehmenszusammenschluss durch einen Tausch von gewöhnlichen 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 die Geschäftsleitung eines der sich zusammenschließenden Unternehmen die Möglichkeit hat, die Geschäftsleitung des entstandenen zusammengesetzten Unternehmens zu bestimmen, wird das Unternehmen mit einer solchen Dominanz seiner Geschäftsleitung wahrscheinlich der Erwerber sein.

Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses

- 18.10 Der Erwerber hat die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses als Summe 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) allen dem Unternehmenszusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten
- zu bemessen.

Anpassungen der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses in Abhängigkeit künftiger Ereignisse

- 18.11 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 bemessen werden kann.
- 18.12 Wenn jedoch die mögliche Anpassung zum Erwerbszeitpunkt nicht erfasst wird, sie aber nachträglich wahrscheinlich wird und verlässlich bemessen werden kann, ist die zusätzliche Gegenleistung als eine Anpassung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu behandeln.

Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualschulden

- 18.13 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 18.18 erfüllen, zu ihren zu dem Zeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten ansetzt, mit Ausnahme der langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft und zum beizulegenden Zeitwert abzüglich 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 ist gemäß den Paragraphen 18.20 bis 18.22 zu bilanzieren.
- 18.14 Der Erwerber hat die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt nur dann getrennt anzusetzen, wenn sie die folgenden Kriterien zu diesem Zeitpunkt erfüllen:
- (a) Im Falle eines Vermögenswerts, mit Ausnahme eines immateriellen Vermögenswerts, ist es wahrscheinlich, dass dem Erwerber ein damit verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird und dessen beizulegender Zeitwert verlässlich bemessen 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 deren beizulegender Zeitwert verlässlich bemessen werden kann.
 - (c) Im Falle eines immateriellen Vermögenswerts oder einer Eventualschuld kann der beizulegende Zeitwert verlässlich bemessen werden.
- 18.15 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 abschreibbaren Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt in der Gewinn- und Verlustrechnung des Erwerbers nach dem beizulegenden Zeitwert dieser abschreibbaren Vermögenswerte zum Erwerbszeitpunkt, d.h. ihren Anschaffungskosten aus Sicht des Erwerbers.
- 18.16 Die Anwendung der Erwerbsmethode beginnt zum Erwerbszeitpunkt, d.h. dem Zeitpunkt, an dem der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt. Da Beherrschung die Fähigkeit ist, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens oder eines Geschäftsbetriebs zu bestimmen, um Nutzen

aus den Geschäftstätigkeiten zu ziehen, ist es nicht notwendig, dass eine rechtliche Transaktion abgeschlossen oder beendet sein muss, bevor der Erwerber die Beherrschung erlangt. Alle einschlägigen Tatsachen und Umstände in Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss sind für die Beurteilung in Betracht zu ziehen, ab wann der Erwerber die Beherrschung erlangt.

- 18.17 Gemäß Paragraph 18.13 setzt der Erwerber nur die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens separat an, die zum Erwerbsdatum bereits bestanden und die Ansatzkriterien in Paragraph 18.14 erfüllen. Daher hat der Erwerber
- (a) 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 bestehende Restrukturierungsrückstellung nach Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten* angesetzt hat, und
 - (b) die Schulden für künftige Verluste oder sonstige erwartete Kosten, die in Folge des Unternehmenszusammenschlusses entstehen, bei der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses nicht anzusetzen.

Eventualschulden

- 18.18 Paragraph 18.14 bestimmt, dass der Erwerber eine Eventualschuld des erworbenen Unternehmens nur dann getrennt ansetzt, wenn ihr beizulegender Zeitwert verlässlich bemessen werden kann. Wenn ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bemessen werden kann,
- (a) wirkt sich dies auf den als Geschäfts- oder Firmenwert angesetzten oder nach Paragraph 18.22 bilanzierten Betrag aus und
 - (b) hat der Erwerber die Informationen über diese Eventualschuld gemäß den Angabepflichten von Abschnitt 20 anzugeben.
- 18.19 Nach ihrem erstmaligen Ansatz hat der Erwerber Eventualschulden, die gemäß Paragraph 18.13 getrennt angesetzt wurden, zu dem höheren aus
- (a) dem Betrag, der gemäß Abschnitt 20 angesetzt werden würde, und
 - (b) dem erstmalig angesetzten Betrag, abzüglich der gemäß Abschnitt 22 *Erträge* erfassten kumulativen **Amortisation**, sofern sachgerecht,
- zu bewerten.

Geschäfts- oder Firmenwert

- 18.20 Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber
- (a) den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen **Geschäfts- oder Firmenwert** als Vermögenswert anzusetzen und
 - (b) diesen Geschäfts- oder Firmenwert erstmalig zu seinen Anschaffungskosten zu bewerten, die sich als der Überschuss der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses über den vom Erwerber gemäß Paragraph 18.13 angesetzten Anteil an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden ergeben.
- 18.21 Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Erwerber den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert zu Anschaffungskosten abzüglich jeglicher kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* präzisiert die Ansatz- und Bewertungsgrundsätze für die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts.

Überschuss über die Anschaffungskosten des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden des erworbenen Unternehmens

- 18.22 Übersteigt der Anteil des Erwerbers an der Summe der beizulegenden Zeitwerte der gemäß Paragraph 18.13 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses (manchmal als „negativer Geschäfts- oder Firmenwert“ bezeichnet), 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.

Angaben

Für Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb der Berichtsperiode

- 18.23 Der Erwerber hat die folgenden Angaben für jeden in der betreffenden Berichtsperiode erfolgten Unternehmenszusammenschluss (oder Gruppe von einzeln betrachtet unwesentlichen Unternehmenszusammenschlüssen) zu tätigen:
- (a) die Namen und Beschreibungen der sich zusammenschließenden 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 tätigen:
 - (i) die Anzahl der ausgegebenen oder noch auszugebenden Eigenkapitalinstrumente und
 - (ii) den beizulegenden Zeitwert dieser Finanzinstrumente und die Grundlage für dessen Bestimmung;
 - (e) Details zu jeglichen 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, einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts;
 - (g) den Betrag eines jeglichen gemäß Paragraph 18.22 erfolgswirksam erfassten Überschusses und des Postens in der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem der Überschuss erfasst wurde;
 - (h) eine Beschreibung der Faktoren, die zu den Anschaffungskosten beitrugen, die zum Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts führten – eine Beschreibung jedes immateriellen Vermögenswerts, der nicht gesondert vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt wurde sowie eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert des immateriellen Vermögenswerts nicht verlässlich bemessen werden konnte – oder eine Beschreibung der Art eines jeglichen Überschusses, der gemäß Paragraph 18.22 erfolgswirksam erfasst wurde;
 - (i) den Betrag des Gewinns oder Verlusts des erworbenen Unternehmens seit dem Erwerbszeitpunkt, der im Periodenergebnis des erwerbenden Unternehmens enthalten ist, es sei denn, dass das Tätigen dieser Angabe undurchführbar ist. Wenn das Tätigen einer solchen Angabe **undurchführbar** ist, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

Für Unternehmenszusammenschlüsse nach dem Ende der Berichtsperiode aber vor Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung

- 18.24 Für jeden Unternehmenszusammenschluss, der nach dem Ende der **Berichtsperiode**, aber vor Freigabe des **Abschlusses** zur Veröffentlichung stattfand, hat der Erwerber die in Paragraph 18.23 geforderten Angaben zu tätigen, es sei denn, das Tätigen solcher Angaben wäre undurchführbar. Wenn das Tätigen der Angabe irgendeiner dieser Informationen undurchführbar wäre, ist diese Tatsache, zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

Für alle Unternehmenszusammenschlüsse

- 18.25 Ein Erwerber hat eine Überleitung des **Buchwerts** des Geschäfts- oder Firmenwerts zu Beginn und Ende der Berichtsperiode anzugeben, wobei Veränderungen, die aus neuen Unternehmenszusammenschlüssen, **Wertminderungsaufwendungen**, Abgängen von vorher erworbenen Geschäftsbetrieben und sonstige Änderungen gesondert anzugeben sind. Ein Erwerber hat zudem den Bruttobetrag und die kumulierten Wertminderungsaufwendungen zum Ende der Periode anzugeben.

Abschnitt 19

Leasingverhältnisse

- 19.1 Dieser Abschnitt ist bei der Bilanzierung aller **Leasingverhältnisse** anzuwenden, außer auf
- (a) Leasingverhältnisse in Bezug auf die Entdeckung oder Verarbeitung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht-regenerativen Ressourcen (siehe Abschnitt 35 *Branchenspezifische Vorschriften*);
 - (b) Lizenzvereinbarungen für solche Sachverhalte wie Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte (siehe Abschnitt 17 *Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts*);
 - (c) solche, die von Leasingnehmern als **als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** bilanziert werden (siehe Abschnitt 15 *Als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien*);
 - (d) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die von Leasinggebern im Rahmen eines Mietleasings vermietet werden (siehe Abschnitt 15); und
 - (e) Leasingverhältnisse, die aufgrund der Vertragsbedingungen unabhängig von Preisänderungen des Leasinggegenstands, Wechselkursänderungen oder dem Ausfall eines der Vertragspartner zu einem Verlust bei einer der Vertragsparteien führen können (siehe Paragraph 11.3(e) des Abschnitts 11 *Finanzielle Vermögenswerte und Finanzielle Verbindlichkeiten*).
- 19.2 Dieser Abschnitt findet auf Vereinbarungen Anwendung, 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 sein können. Dieser Abschnitt findet keine Anwendung auf Vereinbarungen, die Dienstleistungsverträge sind und das Nutzungsrecht an Vermögenswerten von einem Vertragspartner auf den anderen nicht übertragen.

Klassifizierung von Leasingverhältnissen

- 19.3 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 **Mietleasing** klassifiziert, wenn es nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt.
- 19.4 Ob es sich bei einem Leasingverhältnis um Finanzierungsleasing oder Mietleasing handelt, hängt eher von dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung als von der Vertragsform ab. Die folgenden Sachverhalte sind Beispiele für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination normalerweise zur Klassifizierung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen würden:
- (a) Am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses wird dem Leasingnehmer das Eigentum an dem Vermögenswert übertragen;
 - (b) der Leasingnehmer hat das Recht, den Vermögenswert zu einem Preis zu erwerben, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt **beizulegende Zeitwert** des Vermögenswerts ist, so dass zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird;
 - (c) die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird;
 - (d) zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der **Barwert** der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes;
 - (e) die Leasinggegenstände haben eine derart spezielle Beschaffenheit, dass sie ohne größere Veränderungen nur vom Leasingnehmer genutzt werden können.
- 19.5 Die folgenden Sachverhalte sind Indikatoren für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination mit anderen ebenfalls zu einem Leasingverhältnis führen könnten, das als Finanzierungsleasing klassifiziert wird:
- (a) Wenn der Leasingnehmer das Leasingverhältnis auflösen kann, werden die Verluste des Leasinggebers aus der Auflösung vom Leasingnehmer getragen;
 - (b) Gewinne oder Verluste, die durch Schwankungen des **Restwerts** des Leasinggegenstands 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.
- 19.6 Die Beispiele und Indikatoren in den Paragraphen 19.4 und 19.5 sind nicht immer schlüssig. Wenn aus anderen Merkmalen klar hervorgeht, dass ein Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen überträgt, wird es als Mietleasing klassifiziert. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn dem Leasingnehmer das Eigentum an dem Vermögenswert am Ende des Leasingverhältnisses gegen eine variable Zahlung in der Höhe des dem Vermögenswert beizulegenden Zeitwerts übertragen wird oder wenn bedingte Mietzahlungen dazu führen, dass nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen auf den Leasingnehmer übergehen.
- 19.7 Die Leasingklassifizierung wird zu Beginn des Leasingverhältnisses vorgenommen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses nicht geändert, es sei denn, dass Leasingnehmer und Leasinggeber übereinkommen, die Bestimmungen des Leasingverhältnisses zu ändern (außer, das Leasingverhältnis wird schlicht neu abgeschlossen). In diesem Fall ist die Leasingklassifizierung neu zu beurteilen.

Abschluss des Leasingnehmers – Finanzierungsleasing

Erstmaliger Ansatz

- 19.8 Leasingnehmer haben die Rechte und Verpflichtungen aus Finanzierungsleasing 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 festgestellten beizulegenden Zeitwerts des Leasinggegenstandes. Dem als Vermögenswert angesetzten Betrag werden die anfänglichen direkten Kosten des Leasingnehmers (zusätzliche Kosten, die direkt der Aushandlung und dem Abschluss eines Leasingverhältnisses zugerechnet werden können) hinzugerechnet.

Folgebewertung

- 19.9 Ein Leasingnehmer hat die Mindestleasingzahlungen in die Finanzierungskosten und den Tilgungsanteil der Restschuld aufzuteilen. Der Leasingnehmer hat die Finanzierungskosten so über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu verteilen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbliebene Schuld entsteht. Ein Leasingnehmer hat bedingte Mietzahlungen in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen.
- 19.10 Zur Vereinfachung der Berechnungen kann der Leasingnehmer Näherungsverfahren verwenden, um Finanzierungskosten den Perioden während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zuzuordnen.
- 19.11 Ein Leasingnehmer hat einen im Rahmen eines Finanzierungsleasings geleasteten Vermögenswert gemäß Abschnitt 16 *Sachanlagen* abzuschreiben. Wenn nicht hinreichend sicher ist, dass das Eigentum am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übergeht, ist der Vermögenswert über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, vollständig abzuschreiben.

Angaben

- 19.12 Leasingnehmer haben die folgenden Angaben für Finanzierungsleasingverhältnisse zu tätigen:
- (a) für jede **Klasse von Vermögenswerten** den Nettobuchwert zum Ende der **Berichtsperiode**;
 - (b) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Ende der Berichtsperiode für jedes zukünftige Jahr;
 - (c) als Aufwand erfasste bedingte Mietzahlungen;
 - (d) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Ende der Berichtsperiode, deren Erhalt aufgrund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird;
 - (e) eine allgemeine Beschreibung der Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich des Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:
 - (i) die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen bestimmt werden;
 - (ii) das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisgleitklauseln; sowie
 - (iii) durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.

Abschluss des Leasingnehmers – Mietleasing

Erfassung und Bewertung

- 19.13 Ein Leasingnehmer hat Leasingzahlungen im Rahmen eines Mietleasings (mit Ausnahme von Aufwendungen für Leistungen wie Versicherung und Instandhaltung) als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer eher, selbst wenn die die Zahlungen nicht auf dieser Grundlage erfolgen.

Angaben

- 19.14 Leasingnehmer haben die folgenden Angaben für Mietleasingverhältnisse zu tätigen:
- (a) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus unkündbaren Mietleasingverhältnissen für jedes zukünftige Jahr;
 - (b) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Ende der Berichtsperiode, deren Erhalt aufgrund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird;
 - (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 bestimmt werden;
 - (ii) das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisgleitklauseln; sowie
 - (iii) durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.

Abschluss des Leasinggebers – Finanzierungsleasing

- 19.15 Ein Leasinggeber eines Finanzierungsleasingverhältnisses hat die Paragraphen 36 bis 46 von IAS 17 *Leasingverhältnisse* anzuwenden und die von Paragraph 47 des IAS 17 vorgeschriebenen Angaben zu tätigen.

Abschluss des Leasinggebers – Mietleasing

Erfassung und Bewertung

- 19.16 Ein Leasinggeber hat Vermögenswerte, die Gegenstand von Mietleasings sind, in seiner Bilanz entsprechend der Art dieses Vermögenswerts darzustellen.
- 19.17 Ein Leasinggeber hat Leasingerträge aus Mietleasingverhältnissen 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.
- 19.18 Ein Leasinggeber hat Kosten, einschließlich Abschreibungen, die im Zusammenhang mit den Leasingerträgen anfallen, als Aufwand zu erfassen. Ein Leasinggeber hat Leasingerträge (mit Ausnahme der Einnahmen aus Dienstleistungen wie Versicherungen und Instandhaltung) linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, selbst wenn die Einnahmen nicht auf dieser Grundlage erfolgen, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, über den sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert.
- 19.19 Ein Leasinggeber hat dem Buchwert des Leasinggegenstands jegliche anfänglichen direkten Kosten, die bei der Aushandlung und dem Abschluss eines Mietleasings anfallen, hinzuzurechnen und diese Kosten als Aufwand über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf die gleiche Weise wie die Leasingerträge zu erfassen.
- 19.20 Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibbare Leasinggegenstände müssen mit den normalen Abschreibungsgrundsätzen des Leasinggebers für ähnliche Vermögenswerte übereinstimmen; die Abschreibungen sind gemäß Abschnitt 16 und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* zu berechnen.

- 19.21 Zur Beurteilung, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, hat ein Leasinggeber Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte* anzuwenden.
- 19.22 Ein Hersteller oder Händler, der als Leasinggeber auftritt, erfasst beim Abschluss eines Mietleasingverhältnisses keinen Veräußerungserlös, weil dies nicht dasselbe wie ein Verkauf ist.

Angaben

- 19.23 Leasinggeber haben bei Mietleasingverhältnissen die folgenden Angaben zu tätigen:
- (a) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus unkündbaren Mietleasingverhältnissen als Gesamtbetrag und für jedes zukünftige Jahr;
 - (b) die Summe der als Ertrag erfassten bedingten Mietzahlungen; sowie
 - (c) eine allgemeine Beschreibung der Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.

Sale and leaseback-Transaktionen

- 19.24 Eine Sale and leaseback-Transaktion umfasst die Veräußerung eines Vermögenswerts und die Rückmietung des gleichen Vermögenswerts. Die Leasingzahlungen und der Verkaufspreis hängen üblicherweise voneinander ab, da sie in den Verhandlungen gemeinsam festgelegt werden. Die Behandlung einer Sale and leaseback-Transaktion hängt von der Art des betreffenden Leasingverhältnisses ab.

Sale and leaseback-Transaktion führt zu Finanzierungsleasing

- 19.25 Wenn eine Sale and leaseback-Transaktion zu Finanzierungsleasing führt, darf der Verkäufer-Leasingnehmer einen Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert nicht unmittelbar als Ertrag erfassen. Stattdessen ist dieser Überschuss abzugrenzen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu verteilen.

Sale and leaseback-Transaktion führt zu Mietleasing

- 19.26 Wenn eine Sale and leaseback-Transaktion zu Mietleasing führt und es klar ist, dass die Transaktion zum **beizulegenden Zeitwert** getätigt wird, so hat der Verkäufer-Leasingnehmer jeglichen Gewinn oder Verlust sofort zu erfassen. Liegt der Veräußerungspreis unter dem beizulegenden Zeitwert, hat der Verkäufer-Leasingnehmer jeglichen Gewinn oder Verlust unmittelbar zu erfassen, es sei denn, der Verlust wird durch künftige, unter dem Marktpreis liegende Leasingzahlungen ausgeglichen. In diesem Fall hat der Verkäufer-Leasingnehmer den Verlust abzugrenzen und im Verhältnis zu den Leasingzahlungen über den voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Vermögenswerts erfolgswirksam zu verteilen. Für den Fall, dass der Veräußerungspreis den beizulegenden Zeitwert übersteigt, hat der Verkäufer-Leasingnehmer den den beizulegenden Zeitwert übersteigenden Betrag abzugrenzen und über den Zeitraum, über den der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgswirksam zu verteilen.

Angaben

- 19.27 Die Angabevorschriften für Leasingnehmer und Leasinggeber gelten gleichermaßen für Sale and leaseback-Transaktionen. Die erforderliche Beschreibung der Leasingvereinbarungen umfasst die Beschreibung einzigartiger oder ungewöhnlichen Bestimmungen der Vereinbarung oder der Bedingungen der Sale and leaseback-Transaktionen.

Abschnitt 20

Rückstellungen und Eventualposten

- 20.1 Eine **Rückstellung** ist eine Schuld, die der Fälligkeit oder Höhe nach ungewiss ist.
- 20.2 Die Vorschriften dieses Abschnitts gelten nicht für Rückstellungen, die von anderen Abschnitten dieses Standard[entwurf]s abgedeckt werden. Dazu gehören
- (a) Leasingverhältnisse (Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse*),
 - (b) Fertigungsaufträge (Abschnitt 22 *Erträge*),
 - (c) Leistungen an Arbeitnehmer (Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer*) und
 - (d) Ertragsteuern (Abschnitt 28 *Ertragsteuern*).
- 20.3 Der Begriff „Rückstellung“ wird manchmal im Zusammenhang mit Posten wie Abschreibungen, Wertminderung von Vermögenswerten und uneinbringlichen Forderungen verwendet. Dies sind Berichtigungen der **Buchwerte** von Vermögenswerten und keine Erfassungen von Schulden und werden deshalb von diesem Abschnitt nicht abgedeckt.

Erstmaliger Ansatz

- 20.4 Ein Unternehmen hat eine Rückstellung nur dann zu erfassen, wenn
- (a) dem Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis aus der Vergangenheit entstanden ist und
 - (b) es **wahrscheinlich** ist (d.h. mehr dafür als dagegen spricht), dass das Unternehmen im Zuge der Erfüllung verpflichtet sein wird, wirtschaftlichen Nutzen zu übertragen und
 - (c) der Betrag der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.
- 20.5 In seltenen Fällen ist unklar, ob eine gegenwärtige Verpflichtung existiert. In diesen Fällen wird angenommen, dass ein Ereignis der Vergangenheit zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, wenn unter Berücksichtigung aller verfügbaren Hinweise das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung zum **Berichtsstichtag** wahrscheinlich ist.
- 20.6 Das Unternehmen hat die Rückstellung als Schuld in der Bilanz anzusetzen und den Betrag der Rückstellung ergebniswirksam als Aufwand zu erfassen, es sei denn, (a) er ist Bestandteil der Herstellungskosten von Vorräten (siehe Paragraph 12.4) oder (b) er ist gemäß Paragraph 16.7 in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen enthalten.
- 20.7 Die Bedingung in Paragraph 20.4(a) (gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis aus der Vergangenheit) bedeutet, dass das Unternehmen zur Erfüllung der Verpflichtung keine realistische Alternative hat. Dies ist der Fall, wenn die Verpflichtung rechtlich durchgesetzt werden kann oder das Unternehmen eine **faktische Verpflichtung** hat, weil das Ereignis aus der Vergangenheit gerechtfertigte Erwartungen bei anderen Parteien hervorruft, dass das Unternehmen der Verpflichtung nachkommen wird. Verpflichtungen, die aus zukünftigen Handlungen des Unternehmens entstehen (z.B. die künftige Fortführung der Geschäftstätigkeit), erfüllen die Bedingung aus Paragraph 20.4(a) nicht, unabhängig davon, wie wahrscheinlich sie eintreten werden und selbst dann nicht, wenn sie vertraglich sind. Zur Erläuterung: Ein Unternehmen kann infolge wirtschaftlichen Drucks oder gesetzlicher Vorschriften Ausgaben planen oder vornehmen müssen, um zukünftig in einer bestimmten Weise tätig zu sein (z.B. durch Installation von Rauchfiltern in einer bestimmten Art von Fabrik). Da das Unternehmen diese Ausgaben durch künftige Aktivitäten vermeiden kann, zum Beispiel durch Änderung seiner Art der Tätigkeit, hat es keine gegenwärtige Verpflichtung für diese künftigen Ausgaben und bildet auch keine Rückstellung.

Erstbewertung

- 20.8 Ein Unternehmen hat eine Rückstellung zum besten Schätzer für den Betrag, der zur Begleichung der Verpflichtung am Berichtsstichtag erforderlich ist, zu bewerten.
- (a) Wenn die Rückstellung eine große Grundgesamtheit an Sachverhalten umfasst, spiegelt der Schätzwert für den Betrag die Gewichtung aller möglichen Ergebnisse mit den damit verbundenen Wahrscheinlichkeiten wider.
 - (b) Wenn die Rückstellung aus einer einzelnen Verpflichtung entsteht, kann das wahrscheinlichste Ergebnis die bestmögliche Schätzung des Betrags, der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, dar-

stellen. Auch in einem derartigen Fall betrachtet das Unternehmen aber die Möglichkeit anderer Ergebnisse. Wenn andere mögliche Ergebnisse entweder größtenteils über oder größtenteils unter dem wahrscheinlichsten Ergebnis liegen, wird der beste Schätzwert ein höherer bzw. niedrigerer Betrag sein.

Wenn die Auswirkung des Zeitwerts des Geldes **wesentlich** ist, ist als Rückstellungsbetrag der **Barwert** des zur Erfüllung erwarteten Betrags zu verwenden. Als Diskontfaktor(en) ist ein (sind) Vorsteuersatz(sätze) zu wählen, welche(r) die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zeitwert des Geldes widerspiegelt(n). Die spezifischen Risiken der Schuld sind entweder im Abzinsungssatz oder in der Schätzung des für die Erfüllung der Verpflichtung erforderlichen Betrags zu berücksichtigen, aber nicht in beiden.

- 20.9 Wenn der zur Erfüllung einer Verpflichtung erforderliche Betrag ganz oder teilweise von einer anderen Partei erstattet werden könnte (z.B. infolge eines Versicherungsanspruchs), hat das Unternehmen die Erstattung nur dann als separaten Vermögenswert zu erfassen, wenn es so gut wie sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung erhält. Der Erstattungsanspruch ist in der Bilanz als Vermögenswert anzusetzen und darf nicht gegen die Rückstellung aufgerechnet werden. In der Gewinn- und Verlustrechnung kann das Unternehmen eine jegliche Erstattung von einer anderen Partei gegen den Aufwand zur Bildung einer Rückstellung aufrechnen. Ein Unternehmen darf Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten bei der Bewertung von Rückstellungen nicht berücksichtigen.

Folgebewertung

- 20.10 Ein Unternehmen hat eine Rückstellung nur für solche Ausgaben zu verbrauchen, für die die Rückstellung ursprünglich gebildet wurde.
- 20.11 Ein Unternehmen hat Rückstellungen an jedem Berichtsstichtag zu überprüfen und anzupassen, um den aktuell besten Schätzwert des Betrags widerzuspiegeln, der zur Erfüllung der Verpflichtung am Berichtsstichtag erforderlich wäre. Alle Anpassungen früher angesetzter Beträge sind erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, die Rückstellung wurde ursprünglich als Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten oder Sachanlagen angesetzt (siehe Paragraph 20.6). Wenn eine Rückstellung mit dem Barwert des Betrags, der erwartungsgemäß zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, bemessen wird, sind Auflösungen des Abzinsungsbetrags als Finanzierungskosten zu erfassen.

Eventualschulden

- 20.12 Eine **Eventualschuld** ist entweder eine wahrscheinliche, aber unsichere Verpflichtung oder eine gegenwärtige Verpflichtung, die noch nicht erfasst wird, da sie eine oder beide der Bedingungen (b) und (c) in Paragraph 20.4 nicht erfüllt. Ein Unternehmen darf eine Eventualschuld nicht als Schuld ansetzen, mit Ausnahme von Eventualschulden des erworbenen Unternehmens bei einem Unternehmenszusammenschluss (siehe Paragraphen 18.18 und 18.19). Es können Angaben nach Paragraph 20.15 erforderlich sein.

Eventualforderungen

- 20.13 Ein Unternehmen darf eine **Eventualforderung** nicht als Vermögenswert ansetzen. Es können Angaben nach Paragraph 20.16 erforderlich sein.

Angaben

Angaben zu Rückstellungen

- 20.14 Ein Unternehmen hat für jede Klasse von Rückstellungen
- (a) den Buchwert zu Beginn und Ende der Berichtsperiode,
 - (b) zusätzliche, in der Periode gebildete Rückstellungen, einschließlich der Erhöhung bestehender Rückstellungen,
 - (c) Verbräuche innerhalb der Periode (d.h. entstandene und gegen die Rückstellung verrechnete Beträge),
 - (d) nicht verbrauchte Beträge, die während der Berichtsperiode aufgelöst wurden,
 - (e) die Erhöhung des abgezinsten Betrages in der Berichtsperiode aufgrund des Zeitablaufs und die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes,

- (f) eine kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Fälligkeit jeglicher resultierender Abflüsse an wirtschaftlichem Nutzen,
 - (g) die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Höhe oder der Fälligkeit dieser Abflüsse,
 - (h) die Höhe jedweder erwarteter Erstattungen unter Angabe der Höhe der Vermögenswerte, die für die jeweilige erwartete Erstattung angesetzt wurde,
- anzugeben. Vergleichsinformationen sind nicht erforderlich.

Angaben zu Eventualschulden

- 20.15 Sofern die Möglichkeit eines Abflusses im Zuge einer Erfüllung nicht unwahrscheinlich ist, hat ein Unternehmen für jede Gruppe von Eventualschulden zum Berichtsstichtag eine kurze Beschreibung der Eventualschuld und, falls praktikabel, die folgenden Angaben zu tätigen:
- (a) eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bemessen nach den Paragraphen 20.8 bis 20.11,
 - (b) die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Höhe oder der Fälligkeit eines jeden Abflusses sowie
 - (c) die Möglichkeit jeglicher Erstattungen.

Wenn das Tätigen einer oder mehrerer dieser Angaben **undurchführbar** ist/sind, ist diese Tatsache anzugeben.

Angaben zu Eventualforderungen

- 20.16 Wenn ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich (es spricht mehr dafür als dagegen) aber nicht so gut wie sicher ist, hat ein Unternehmen eine Beschreibung der Art der **Eventualforderungen** zum Ende der **Berichtsperiode** und, wenn praktikabel, eine Schätzung ihrer finanziellen Auswirkungen anzugeben, die sich nach den in den Paragraphen 20.8 bis 20.11 niedergelegten Prinzipien bemessen. Wenn das Tätigen dieser Angabe undurchführbar ist, ist diese Tatsache anzugeben.

Nachteilige Angaben

- 20.17 In äußerst seltenen Fällen kann die partielle oder vollständige Angabe der nach den Paragraphen 20.14 bis 20.16 geforderten Informationen die Lage des Unternehmens in einem Rechtsstreit mit anderen Parteien über den den Rückstellungen, Eventualschulden oder Eventualforderungen zugrunde liegenden Sachverhalt ernsthaft beeinträchtigen. In diesen Fällen braucht das Unternehmen die Angaben nicht zu tätigen, muss jedoch den allgemeinen Charakter des Rechtsstreites sowie die Tatsache angeben, dass gewisse Angaben nicht gemacht wurden und die Gründe dafür.

Anhang zu Abschnitt 20

Leitlinien zur Umsetzung von Abschnitt 20

Dieser Anhang gehört zu Abschnitt 20, ist aber nicht Bestandteil dieses Abschnitts. Er gibt Leitlinien zur Anwendung der Anforderungen aus Abschnitt 20 zum Ansatz und zur Bewertung von Rückstellungen.

Beispiel 1 Künftige betriebliche Verluste

- 20A.1 Ein Unternehmen stellt fest, dass es wahrscheinlich ist, dass ein Segment seines Betriebs künftig betriebliche Verluste über mehrere Jahre hinweg erleiden wird.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – es gibt kein Ereignis aus der Vergangenheit, welches das Unternehmen zur Abgabe von Ressourcen verpflichtet.

Schlussfolgerung – Das Unternehmen erfasst keine Rückstellung für künftige betriebliche Verluste. Erwartete künftige Verluste erfüllen nicht die Definitionskriterien einer Schuld. Die Erwartung künftiger betrieblicher Verluste kann ein Anzeichen dafür sein, dass ein oder mehrere Vermögenswerte wertgemindert sind – siehe Abschnitt 26 *Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte*.

Beispiel 2 Belastende Verträge

- 20A.2 Ein belastender Vertrag ist ein Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen den erwarteten wirtschaftlichen Nutzen übersteigen. Zum Beispiel kann ein Unternehmen im Rahmen eines Mietleasingverhältnisses verpflichtet sein, Leasingzahlungen für einen Vermögenswert zu leisten, für den es keine Verwendung mehr hat.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Das Unternehmen ist vertraglich zur Abgabe von Ressourcen verpflichtet, für die es keinen entsprechenden Nutzen erhält.

Schlussfolgerung – Wenn das Unternehmen einen belastenden Vertrag hat, hat es die gegenwärtige Verpflichtung aus dem Vertrag als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten.

Beispiel 3 Restrukturierungen

- 20A.3 Eine Restrukturierung ist ein Programm, das von der Geschäftsleitung 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.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung entsteht nur, wenn ein Unternehmen:

- (a) einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan hat, in dem mindestens Folgendes festgelegt ist:
 - (i) der betroffene Geschäftsbereich oder Teil eines Geschäftsbereichs,
 - (ii) die wichtigsten betroffenen Standorte,
 - (iii) der Standort, die Funktion und die ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses eine Abfindung erhalten werden,
 - (iv) die entstehenden Ausgaben und
 - (v) der Umsetzungszeitpunkt des Plans; und
- (b) bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es die Restrukturierung umsetzen wird, indem es mit der Umsetzung des Plans beginnt oder dessen wesentliche Bestandteile den Betroffenen gegenüber mitteilt.

Schlussfolgerung – Ein Unternehmen hat für Restrukturierungskosten nur dann eine Rückstellung zu erfassen, wenn es eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, die Restrukturierung durchzuführen.

Beispiel 4 Gewährleistungen

- 20A.4 Ein Hersteller gibt den Käufern seines Produkts zum Verkaufszeitpunkt eine Gewährleistungsgarantie. Nach den Bedingungen des Kaufvertrags übernimmt der Hersteller die Verpflichtung zur Beseitigung von Herstel-

lungsfehlern durch Reparatur oder Ersatz, die innerhalb von drei Jahren ab Datum des Verkaufs auftreten. Nach bisherigen Erfahrungen ist es wahrscheinlich (d.h. es spricht mehr dafür als dagegen), dass einige Ansprüche aus diesen Gewährleistungen erhoben werden.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Das verpflichtende Ereignis ist der Verkauf des Produkts mit einer Gewährleistung, die zu einer rechtlichen Verpflichtung führt.

Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen bei der Erfüllung – Wahrscheinlich für die Gewährleistungen insgesamt.

Schlussfolgerung – Das Unternehmen setzt eine Rückstellung in Höhe des bestmöglichen Schätzwerts für den Aufwands an, der für die Beseitigung von Fehlern an Produkten entsteht, die vor dem Berichtsstichtag mit Gewährleistung verkauft wurden.

Beispielrechnung:

Im Jahr 20X0 werden Güter im Wert von 1.000.000 verkauft. Erfahrungen zeigen, dass 90% der verkauften Produkte keine Gewährleistungsreparaturen erfordern, 6% der verkauften Produkte kleinere Reparaturen erfordern, die 30% des Verkaufspreises ausmachen, und 4% der verkauften Produkte größere Reparaturen oder einen Ersatz erfordern, wobei Kosten in Höhe von 70% des Verkaufspreises entstehen. Somit ergeben sich die geschätzten Gewährleistungskosten wie folgt:

$1.000.000 \times 90\% \times 0 = 0$
$1.000.000 \times 6\% \times 30\% = 18.000$
$1.000.000 \times 4\% \times 70\% = \underline{28.000}$
Summe <u>46.000</u>

Die Leistung der Ausgaben für Gewährleistungsreparaturen und Ersatz für im Jahr 20X0 verkaufte Produkte werden zu 60% im Jahr 20X1, zu 30% im Jahr 20X2 und zu 10% im Jahr 20X3 erwartet. Da die geschätzten Cashflows schon die Wahrscheinlichkeiten der Zahlungsabflüsse widerspiegeln und unter der Annahme, dass keine anderweitigen Risiken oder Unsicherheiten zu berücksichtigen sind, verwendet das Unternehmen zur Bestimmung des Barwerts dieser Cashflows einen „risikolosen“ Diskontierungssatz, der auf Staatsanleihen mit derselben Laufzeit wie die erwarteten Zahlungsabflüsse beruht (6% für Ein-Jahres-Anleihen und 7% für Zwei- und Drei-Jahres-Anleihen). Ende 20X0 erfolgt die Berechnung des Barwerts der geschätzten Cashflows, die sich auf die Gewährleistungen für im Jahr 20X0 verkaufte Produkte beziehen, wie folgt:

Jahr	Erwartete Auszahlungen	Abzinsungssatz	Abzinsungsfaktor	Barwert	
1	$60\% \times 46.000$	27.600	6%	0,9434 (6% für 1 Jahr)	26.038
2	$30\% \times 46.000$	13.800	7%	0,8734 (7% für 2 Jahre)	12.053
3	$10\% \times 46.000$	4.600	7%	0,8163 (7% für 3 Jahre)	3.755
Summe				41.846	

Das Unternehmen erfasst Ende 20X0 eine Gewährleistungsverpflichtung in Höhe von 41.846 für im Jahr 20X0 verkaufte Produkte.

Beispiel 5 Erstattungs politik

20A.5 Ein Einzelhändler verfolgt die Politik, unzufriedenen Kunden ihre Käufe zu erstatten, auch wenn es hierzu rechtlich nicht verpflichtet ist. Seine Erstattungs politik ist allgemein bekannt.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Das verpflichtende Ereignis ist der Verkauf des Produkts; hierdurch entsteht eine faktische Verpflichtung, da die betriebliche Praxis bei den Kunden eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass das Geschäft den Kaufpreis erstattet.

Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen bei der Erfüllung – Es ist wahrscheinlich, dass ein Teil der Güter gegen Erstattung zurückgegeben wird.

Schlussfolgerung – Das Unternehmen setzt eine Rückstellung in Höhe des bestmöglichen Schätzwerts für den Betrag, der für die Erfüllung der Erstattung erforderlich ist, an.

Beispiel 6 Schließung eines Unternehmensbereichs – Umsetzung nicht vor dem Ende der Berichtsperiode

- 20A.6 Am 12. Dezember 20X0 beschloss die Geschäftsleitung eines Unternehmens, einen Unternehmensbereich zu schließen. Vor dem Ende der Berichtsperiode (31. Dezember 20X0) wurde diese Entscheidung den Betroffenen noch nicht mitgeteilt und es wurden auch keine anderen Maßnahmen zur Umsetzung der Entscheidung getroffen.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Es gab kein verpflichtendes Ereignis, also besteht auch keine Verpflichtung.

Schlussfolgerung – Das Unternehmen setzt keine Rückstellung an.

Beispiel 7 Schließung eines Unternehmensbereichs – Mitteilung und Umsetzung vor dem Ende der Berichtsperiode

- 20A.7 Am 12. Dezember 20X0 beschloss die Geschäftsleitung eines Unternehmens, einen bestimmten Produktionsbereich zu schließen, der ein bestimmtes Produkt herstellt. Am 20. Dezember 20X0 einigte sich die Geschäftsleitung auf einen detaillierten Plan für die Schließung des Unternehmensbereichs; Kunden wurden schriftlich darauf hingewiesen, sich alternative Lieferanten zu suchen, und die Belegschaft des Bereiches erhielt Kündigungsschreiben.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Das verpflichtende Ereignis ist die Mitteilung des Beschlusses an die Kunden und Mitarbeiter; hierdurch entsteht ab diesem Zeitpunkt eine faktische Verpflichtung, da eine gerechtfertigte Erwartung geweckt wird, dass der Bereich geschlossen wird.

Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen bei der Erfüllung – Wahrscheinlich.

Schlussfolgerung – Das Unternehmen setzt zum 31. Dezember 20X0 eine Rückstellung in Höhe des bestmöglichen Schätzwerts für die Kosten an, die für die Schließung des Unternehmensbereichs am Berichtstichtag anfallen würden.

Beispiel 8 Mitarbeiterschulungen aufgrund der Änderung des Einkommensteuersystems

- 20A.8 Die Regierung führt eine Reihe von Änderungen im Einkommensteuersystem ein. Aufgrund dieser Änderungen muss ein Unternehmen im Finanzdienstleistungsbereich Schulungen für einen großen Teil seiner Verwaltungsangestellten und Verkaufsmitarbeiter durchführen, um sicherzustellen, dass die regulatorischen Anforderungen an Finanzdienstleister auch weiterhin erfüllt werden. Zum Ende der Berichtsperiode fanden noch keine Mitarbeiterschulungen statt.

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Es gibt keine Verpflichtung, da kein verpflichtendes Ereignis (Mitarbeiterschulung) eingetreten ist.

Schlussfolgerung – Das Unternehmen setzt keine Rückstellung an.

Beispiel 9 Ein Gerichtsverfahren

- 20A.9 Ein Kunde hat Unternehmen X für Verletzungen, die der Kunde angeblich durch den Gebrauch eines von Unternehmen X verkauften Produktes erlitten hat, auf Schadensersatz verklagt. Unternehmen X lehnt die Haftung aus dem Grund ab, dass der Kunde nicht den Gebrauchsanweisungen für das Produkt gefolgt ist. Bis zu dem Tag, an dem die Geschäftsleitung den Abschluss für das Jahr zum 31. Dezember 20X1 zur Veröffentlichung freigab, sind die Rechtsanwälte des Unternehmens der Meinung, dass das Unternehmen wahrscheinlich nicht haftbar gemacht werden könne. Bei der Aufstellung des Abschlusses für das Jahr zum 31. Dezember 20X2 kommen die Anwälte jedoch zu dem Schluss, dass das Unternehmen aufgrund der Entwicklung des Falls nunmehr wahrscheinlich doch haftbar gemacht wird.

(a) Zum 31. Dezember 20X1

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Auf der Grundlage der zum Zeitpunkt der Genehmigung des Abschlusses verfügbaren Hinweise besteht keine Verpflichtung aufgrund eines Ereignisses der Vergangenheit.

Schlussfolgerung – Es wird keine Rückstellung angesetzt. Die Angelegenheit wird als Eventualschuld angegeben, sofern ein Abfluss nicht als unwahrscheinlich angesehen wird.

(b) Zum 31. Dezember 20X2

Gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis eines verpflichtenden Ereignisses aus der Vergangenheit – Auf der Grundlage der verfügbaren Hinweise besteht eine gegenwärtige Verpflichtung.

Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen bei der Erfüllung – Wahrscheinlich.

Schlussfolgerung – Eine Rückstellung wird in Höhe des bestmöglichen Schätzwerts für den zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlichen Betrag am Berichtsstichtag angesetzt.

Abschnitt 21

Eigenkapital

- 21.1 **Eigenkapital** ist der nach Abzug aller Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens. Eigenkapital umfasst Einlagen der Unternehmenseigner zuzüglich der Zuwächse dieser Einlagen, die durch rentable Geschäftstätigkeiten verdient und zur Verwendung im Unternehmen einbehalten wurden, abzüglich der durch unrentable Geschäfte und Ausschüttungen verursachten Reduzierungen der Eigentümereinlagen. Dieser Abschnitt behandelt die Bilanzierung der Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten an Privatpersonen oder sonstige Parteien, die in ihrer Eigenschaft als Anleger in Eigenkapitalinstrumente handeln. Abschnitt 25 *Anteilsbasierte Vergütung* behandelt die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen, in denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen (einschließlich Arbeitsleistungen) als Gegenleistung für seine Eigenkapitalinstrumente (einschließlich Aktien oder Optionen) von Arbeitnehmern und sonstigen Händlern, die in ihrer Eigenschaft als Verkäufer von Gütern und Dienstleistungen handeln, erhält.

Erstausgabe von Anteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten

- 21.2 Ein Unternehmen hat die Ausgabe von Anteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten als Eigenkapital zu erfassen, wenn es diese Instrumente ausgibt und eine andere Partei verpflichtet ist, dem Unternehmen im Austausch für die Instrumente Zahlungsmittel oder andere Ressourcen zu liefern.
- (a) Wenn die Instrumente ausgegeben wurden, bevor die Zahlungsmittel oder die anderen Ressourcen geliefert wurden, hat das Unternehmen den ausstehenden Betrag in seiner Bilanz als Abzugsposten vom Eigenkapital und nicht als Vermögenswert darzustellen.
 - (b) Wenn die Zahlungsmittel oder die anderen Ressourcen vor der Ausgabe der Instrumente eingenommen werden und von dem Unternehmen nicht verlangt werden kann, die erhaltenen Zahlungsmittel oder anderen Ressourcen zurückzuzahlen, hat das Unternehmen die entsprechende Eigenkapitalerhöhung im Ausmaß der erhaltenen Gegenleistung zu erfassen.
 - (c) In dem Ausmaß, in dem Instrumente gezeichnet, aber noch keine Zahlungsmittel oder andere Ressourcen geliefert wurden, darf das Unternehmen keine Eigenkapitalerhöhung erfassen.
- 21.3 Ein Unternehmen hat die Eigenkapitalinstrumente zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder ausstehenden Zahlungsmittel oder anderen Ressourcen zu bewerten, abzüglich der direkten Kosten für die Ausgabe der Eigenkapitalinstrumente. Sind die Zahlungen aufgeschoben und ist der Zeitwert des Geldes wesentlich, so hat die erstmalige Bewertung auf Basis des **Barwerts** zu erfolgen.
- 21.4 Wie die Erhöhung des Eigenkapitals bei Ausgabe von Anteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten in der Bilanz abzubilden ist, bestimmt sich aus anzuwendenden Gesetzen. Beispielsweise können der Nennwert (oder ein anderer Nominalwert) der Anteile und der über den Nennwert hinaus gezahlte Betrag getrennt dargestellt werden.

Verkauf von Optionen, Rechten und Optionsscheinen

- 21.5 Ein Unternehmen hat die Grundsätze in den Paragraphen 21.2 und 21.3 auf Eigenkapital anzuwenden, welches durch den Verkauf von Optionen, Rechten, Optionsscheinen oder ähnlichen Eigenkapitalinstrumenten ausgegeben wird.

Kapitalisierung oder Gratisausgabe von Anteilen und Aufteilungen von Anteilen

- 21.6 Eine Kapitalisierung oder Gratisausgabe (manchmal als Aktiendividende bezeichnet) ist eine Ausgabe neuer Anteile an die Anteilseigner im Verhältnis ihres bestehenden Anteilsbesitzes. Beispielsweise kann ein Unternehmen seinen Anteilseignern einen Dividenden- oder Gratisanteil für jeden fünften gehaltenen Anteil geben. Eine Aufteilung der Anteile (manchmal als Aktiensplit bezeichnet) ist die Teilung der vorhandenen Anteile eines Unternehmens in ein Vielfaches an Anteilen. Beispielsweise erhält ein Anteilseigner bei einer Aufteilung im Verhältnis 2-zu-1 einen zusätzlichen Anteil für jeden gehaltenen Anteil. In manchen Fällen werden die vorher ausgegebenen Anteile eingezogen und durch neue Anteile ersetzt. Kapitalisierung, Gratisausgaben und Aktiensplits verändern die Summe des Eigenkapitals nicht. Ein Unternehmen hat die Beträge innerhalb des Eigenkapitals nach den Vorschriften der anzuwendenden Gesetze umzubuchen.

Ausgabe von hybriden Finanzinstrumenten

- 21.7 Bei der Ausgabe von wandelbaren Schuld- oder ähnlichen hybriden **Finanzinstrumenten**, die sowohl eine **Schuld-** als auch eine Eigenkapitalkomponente beinhalten, hat ein Unternehmen den eingenommenen Kapitalbetrag in eine Schuld- und eine Eigenkapitalkomponente aufzuteilen. Zur Durchführung der Aufteilung hat das Unternehmen zunächst den Wert der Schuldkomponente als beizulegenden Zeitwert einer ähnlichen Verbindlichkeit, die keine verbundene Eigenkapitalkomponente hat, zu bestimmen. Das Unternehmen hat den restlichen Betrag der Eigenkapitalkomponente zuzuweisen.
- 21.8 Das Unternehmen darf die Aufteilung in einer späteren Periode nicht revidieren.
- 21.9 In den Perioden nach der Emission der Instrumente hat das Unternehmen systematisch jede Differenz zwischen der Schuldkomponente und dem Betrag der Tilgungszahlung bei Fälligkeit als zusätzlichen Zinsaufwand unter Anwendung der **Effektivzinsmethode** zu erfassen.

Eigene Anteile

- 21.10 **Eigene Anteile** sind Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens, die vom Unternehmen erworben oder zurückerworben wurden. Ein Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert der abgegebenen Gegenleistung für die eigenen Anteile vom Eigenkapital abzuziehen. Das Unternehmen darf einen Gewinn oder Verlust aus dem Kauf, Verkauf, der Ausgabe oder Einziehung von eigenen Anteilen nicht erfolgswirksam erfassen.

Minderheitenanteile und Transaktionen mit Anteilen eines konsolidierten Tochterunternehmens

- 21.11 In Konzernabschlüssen ist ein **Minderheitenanteil** (d.h. ein nicht-beherrschender Anteil) am Reinvermögen eines Tochterunternehmens im Eigenkapital enthalten. Ein Unternehmen hat Veränderungen der Mehrheitsbeteiligung eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen, die nicht in einem Verlust der **Beherrschung** resultieren, als Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner zu behandeln. Ein Unternehmen darf Gewinne oder Verluste aus diesen Veränderungen nicht im Konzernergebnis erfassen. Ebenso darf ein Unternehmen keine Änderungen an den **Buchwerten** der Vermögenswerte (einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert) oder Schulden als Ergebnis einer solchen Transaktion erfassen.

Angaben

- 21.12 Nach Paragraph 4.13(a)(iv) muss ein Unternehmen mit Aktienkapital entweder in der Bilanz oder im Anhang für jede Aktienkapitalklasse eine Überleitung der Anzahl der im Umlauf befindlichen Anteile (oder eines anderen Mengenmaßes) am Anfang und am Ende der Periode angeben. In dieser Überleitung hat das Unternehmen jede bedeutende Änderung der Anzahl der im Umlauf befindlichen Anteile getrennt zu bezeichnen. Dazu gehören Neuemissionen, Ausübungen von Optionen, Rechten und Optionsscheinen, Umwandlungen von wandelbaren Wertpapieren, Transaktionen mit eigenen Anteilen, **Unternehmenszusammenschlüsse** sowie Gratisausgaben (Aktividenden) und Aktiensplits.

Abschnitt 22

Erträge

- 22.1 Dieser Abschnitt ist auf die Bilanzierung von **Erträgen** anzuwenden, die sich aus folgenden Geschäftsvorfällen und Ereignissen ergeben:
- dem Verkauf von Gütern (gleich ob vom Unternehmen zum Zweck des Verkaufs hergestellt oder zum Weiterverkauf erworben);
 - der Erbringung von Dienstleistungen und
 - der Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden.
- 22.2 Aus bestimmten Geschäftsvorfällen oder Ereignissen entstehende Erträge werden in anderen Abschnitten dieses Standard[entwurf]s behandelt:
- Leasingvereinbarungen (siehe Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse*);
 - Dividenden für Anteile, die nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe Abschnitt 13 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und Abschnitt 14 *Anteile an Joint Ventures*);
 - Änderungen des **beizulegenden Zeitwerts finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten** oder deren Abgang (siehe Abschnitt 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten*);
 - der erstmalige **Ansatz** und Änderungen des beizulegenden Zeitwerts **biologischer Vermögenswerte**, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe Abschnitt 35 *Branchenspezifische Vorschriften*); sowie
 - der erstmalige Ansatz **landwirtschaftlicher Erzeugnisse** (siehe Abschnitt 35).

Bemessung der Erträge

- 22.3 Erträge sind zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung zu bemessen. Der beizulegende Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung schließt den Betrag der vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe oder Mengenrabatte aus.
- 22.4 Ein Unternehmen hat in den Ertrag nur Bruttozuflüsse wirtschaftlichen Nutzens, die ein Unternehmen für eigene Rechnung erhalten hat oder beanspruchen kann, einzubeziehen. Ein Unternehmen hat alle Beträge, die im Interesse Dritter eingezogen werden, aus dem Ertrag herauszunehmen, wie z.B. Umsatzsteuern und andere Verkehrsteuern. Bei Vermittlungsgeschäften hat ein Unternehmen lediglich die Provision als Ertrag zu erfassen. Beträge, die das Unternehmen für Rechnung des Auftraggebers erhebt, stellen keinen Ertrag für das Unternehmen dar.

Zeitliche Verzögerung von Zahlungen

- 22.5 Wenn der Zufluss von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten zeitlich verzögert erfolgt und die Vereinbarung effektiv einen Finanzierungsvorgang darstellt, entspricht der beizulegende Zeitwert der Gegenleistung dem **Barwert** aller zukünftigen Einnahmen, die unter Verwendung eines **kalkulatorischen Zinssatzes** bestimmt werden. Ein Finanzierungsvorgang ergibt sich beispielsweise, wenn ein Unternehmen einem Käufer einen zinsfreien Kredit gewährt oder als Gegenleistung für den Verkauf von Gütern vom Käufer einen, gemessen am Marktzins, unterverzinslichen Wechsel akzeptiert. Der zu verwendende Zinssatz ist der eindeutiger bestimmbar der folgenden beiden Zinssätze:
- der für eine vergleichbare Finanzierung bei vergleichbarer Bonität des Schuldners geltende Zinssatz; oder
 - der Zinssatz, mit dem der Nominalbetrag der Einnahmen auf den gegenwärtigen Barzahlungspreis für die verkauften Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen des Basisgeschäftes diskontiert wird.

Ein Unternehmen hat die Differenz zwischen dem Barwert aller zukünftigen Einnahmen und dem Nominalwert der Gegenleistung als Zinsertrag gemäß den Paragraphen 22.15 und 22.16 und gemäß Abschnitt 11 zu erfassen.

Tausch von Waren oder Dienstleistungen

- 22.6 Ein Unternehmen darf keinen Ertrag erfassen, wenn Waren oder Dienstleistungen gegen gleichartige und gleichwertige Waren und Dienstleistungen ersetzt oder getauscht werden. Ein Unternehmen hat jedoch einen Ertrag zu erfassen, wenn Waren oder Dienstleistungen im Tausch gegen verschiedenartige Waren oder Dienstleistungen verkauft bzw. erbracht werden. In diesem Fall hat das Unternehmen die Transaktion zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, es sei denn, (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch jener des abgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich bemessbar. Wenn die Transaktion nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden kann, hat das Unternehmen sie zum Buchwert des abgegebenen Vermögenswerts zu bewerten.

Abgrenzung eines Geschäftsvorfalles

- 22.7 Ein Unternehmen hat die Erfassungsgrundsätze für Erträge in diesem Abschnitt in der Regel einzeln auf jeden Geschäftsvorfall anzuwenden. Ein Unternehmen hat jedoch die Erfassungsgrundsätze auf einzeln abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles anzuwenden, wenn dies erforderlich ist, um den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles abzubilden. Beispielsweise wendet ein Unternehmen die Erfassungsgrundsätze auf einzeln abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles an, wenn der Verkaufspreis eines Produktes einen bestimmaren Betrag für später zu erbringende Serviceleistungen enthält. Umgekehrt wendet ein Unternehmen die Erfassungsgrundsätze auf zwei oder mehr Geschäftsvorfälle zusammen an, wenn diese in einer Art und Weise miteinander verknüpft sind, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle nicht verständlich sind. Beispielsweise wendet ein Unternehmen die Erfassungsgrundsätze auf zwei oder mehr Geschäftsvorfälle zusammen an, wenn es Waren verkauft und gleichzeitig in einer getrennten Absprache einen späteren Rückkauf vereinbart, der die wesentlichen Auswirkungen des Veräußerungsgeschäftes rückgängig macht.

Verkauf von Gütern

- 22.8 Erlöse aus dem Verkauf von Gütern sind zu erfassen, wenn alle nachfolgenden Kriterien erfüllt sind:
- das Unternehmen hat die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Waren und Erzeugnisse verbunden sind, auf den Käufer übertragen;
 - dem Unternehmen verbleibt weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame **Verfügunngsmacht** über die verkauften Waren und Erzeugnisse;
 - die Höhe der Erträge kann verlässlich bestimmt werden;
 - es ist **wahrscheinlich**, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft zufließt; und
 - die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.
- 22.9 Eine Beurteilung darüber, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmen die maßgeblichen Risiken und Chancen aus dem Eigentum auf den Käufer übertragen hat, erfordert eine Untersuchung der Gesamtumstände des Verkaufs. In den meisten Fällen fällt die Übertragung der Risiken und Chancen mit der rechtlichen Eigentumsübertragung oder dem Besitzübergang auf den Käufer zusammen. Dies gilt für den überwiegenden Teil der Verkäufe im Einzelhandel. In anderen Fällen vollzieht sich die Übertragung der Risiken und Chancen aber zu einem von der rechtlichen Eigentumsübertragung oder dem Besitzübergang abweichenden Zeitpunkt.
- 22.10 Das Unternehmen erfasst keinen Ertrag, wenn es erhebliche Eigentumsrisiken zurückbehält. Beispiele für Sachverhalte, in denen das Unternehmen erhebliche Risiken und Chancen eines Eigentümers zurückbehält, sind:
- wenn das Unternehmen Verpflichtungen aus Schlechterfüllung übernimmt, die über die geschäftsüblichen Garantie-/Gewährleistungsrückstellungen hinausgehen;
 - wenn der Erhalt eines bestimmten Verkaufserlöses vom Weiterverkauf der Waren durch den Käufer abhängig ist;
 - wenn die Güter einschließlich Aufstellung und Montage geliefert werden und Aufstellung und Montage einen erheblichen Teil des Vertrags ausmachen, der noch nicht erfüllt ist; und

- (d) wenn der Käufer unter bestimmten, im Verkaufsvertrag vereinbarten Umständen ein Rücktrittsrecht hat und das Unternehmen hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit einer Rückgabe unsicher ist.
- 22.11 Soweit nur unerhebliche Eigentumsrisiken beim Unternehmen verbleiben, wird das Geschäft als Verkauf angesehen, und das Unternehmen erfasst den Ertrag. Beispielsweise erfasst ein Verkäufer einen Ertrag, wenn er sich zur Sicherung seiner Forderungen das rechtliche Eigentum an den verkauften Gütern vorbehält. In gleicher Weise erfasst ein Unternehmen einen Ertrag, wenn es eine Rückerstattung zusagt, falls der Kunde mit der Ware nicht zufrieden ist. In diesen Fällen setzt das Unternehmen eine Rückstellung für Rückgaben gemäß Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten* an.

Erbringung von Dienstleistungen

- 22.12 Wenn das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäfts verlässlich geschätzt werden kann, hat ein Unternehmen Erträge aus dem Geschäft nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades des Geschäfts am Ende der **Berichtsperiode** zu erfassen (manchmal als Percentage of Completion-Methode bezeichnet). Das Ergebnis eines Geschäfts kann verlässlich geschätzt werden, wenn alle nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind:
- (a) die Höhe der Erträge kann verlässlich bestimmt werden;
 - (b) es ist wahrscheinlich, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft zufließen wird;
 - (c) der Fertigstellungsgrad des Geschäfts zum Ende der Berichtsperiode 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.
- Die Paragraphen 22.21 bis 22.27 beinhalten Leitlinien zur Anwendung der Percentage of Completion-Methode.
- 22.13 Wenn Dienstleistungen durch eine unbestimmte Anzahl von Teilleistungen über einen bestimmten Zeitraum erbracht wurden, erfasst ein Unternehmen die Erträge linear über den bestimmten Zeitraum, es sei denn, dass eine andere Methode den Fertigstellungsgrad besser wiedergibt. Wenn eine bestimmte Teilleistung bedeutender als jegliche andere ist, verschiebt das Unternehmen die Ertragserfassung solange, bis die bedeutende Teilleistung ausgeführt ist.
- 22.14 Ist das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäfts nicht verlässlich schätzbar, hat ein Unternehmen Erträge nur in dem Maße zu erfassen, wie die angefallenen Aufwendungen wiedererlangt werden können.

Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

- 22.15 Ein Unternehmen hat Erträge aus der Nutzung solcher Vermögenswerte des Unternehmens durch Dritte, die Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden erbringen, nach den in Paragraph 22.16 genannten Grundlagen zu erfassen, wenn
- (a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft zufließt und
 - (b) die Höhe der Erträge verlässlich bestimmt werden kann.
- 22.16 Ein Unternehmen hat die Erträge auf folgender Grundlage zu erfassen:
- (a) Zinsen sind unter Anwendung der **Effektivzinsmethode** gemäß der Beschreibung in Anhang A von Abschnitt 11 zu erfassen;
 - (b) Nutzungsentgelte sind periodengerecht in Übereinstimmung mit dem wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Vertrages zu erfassen; und
 - (c) Dividenden sind zu erfassen, wenn der Rechtsanspruch des Anteilseigners auf Zahlung entsteht.

Fertigungsaufträge

- 22.17 Kann das Ergebnis eines **Fertigungsauftrags** verlässlich geschätzt werden, hat ein Unternehmen die Auftragslöhne und Auftragskosten in Verbindung mit diesem Fertigungsauftrag entsprechend dem Leistungsfortschritt am Ende der Berichtsperiode jeweils als Erträge bzw. Aufwendungen zu erfassen (häufig als Percentage of Completion-Methode bezeichnet). Eine verlässliche Schätzung der Erträge erfordert verlässliche Schätzungen des Fertigstellungsgrades, der zukünftigen Kosten und der Einbringlichkeit der

- Rechnungen. Die Paragraphen 22.21 bis 22.27 beinhalten Leitlinien zur Anwendung der Percentage of Completion-Methode.
- 22.18 Die Anforderungen dieses Abschnitts sind in der Regel einzeln auf jeden Fertigungsauftrag anzuwenden. Unter bestimmten Umständen ist es jedoch erforderlich, den Abschnitt auf die einzeln abgrenzbaren Teile eines einzelnen Vertrages oder einer Gruppe von Verträgen anzuwenden, um dem wirtschaftlichen Gehalt eines Vertrages oder einer Gruppe von Verträgen Rechnung zu tragen.
- 22.19 Umfasst ein Vertrag etliche Vermögenswerte, ist die Fertigung eines jeden Vermögenswerts als eigener Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn
- (a) getrennte Angebote für jede Einzelleistung unterbreitet wurden,
 - (b) über jede Einzelleistung getrennt verhandelt wurde und Auftragsnehmer und Kunde die Vertragsbestandteile, die jede einzelne Leistung betreffen, getrennt akzeptieren oder ablehnen konnten und
 - (c) die Kosten und Erlöse jeder einzelnen vertraglichen Leistung bestimmt werden können.
- 22.20 Eine Gruppe von Verträgen, gleich ob mit einem einzelnen oder mehreren Kunden, ist als ein einziger Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn
- (a) die Gruppe von Verträgen als ein einziges Paket verhandelt wird,
 - (b) die Verträge so eng miteinander verbunden sind, dass sie im Grunde Teil eines einzelnen Projekts mit einer Gesamtgewinnspanne sind und
 - (c) die Verträge gleichzeitig oder unmittelbar aufeinander folgend abgearbeitet werden.

Percentage of Completion-Methode

- 22.21 Ein Unternehmen hat die Schätzungen der Erlöse und der Kosten mit fortschreitender Leistungserfüllung der Dienstleistung oder des Fertigungsauftrags zu überprüfen und, falls erforderlich, zu ändern.
- 22.22 Ein Unternehmen hat den Fertigstellungsgrad einer Dienstleistung oder eines Fertigungsauftrags mittels der Methode zu beurteilen, mit der die erbrachte Leistung am verlässlichsten bemessen wird. Mögliche Methoden umfassen:
- (a) das Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den am Stichtag geschätzten gesamten Auftragskosten. Die für bis zum Stichtag für geleistete Arbeiten entstandenen Kosten beinhalten keine Kosten mit Bezug zu zukünftigen Tätigkeiten, wie beispielsweise für Materialien oder Anzahlungen.
 - (b) eine Begutachtung der erbrachten Leistung; oder
 - (c) die Vollendung eines gegenständlichen Teils des Dienstleistungsgeschäfts oder Vertragswerks.
- Vom Kunden erhaltene Abschlagszahlungen und Anzahlungen spiegeln die erbrachte Leistung häufig nicht wider.
- 22.23 Ein Unternehmen hat Kosten, die sich auf künftige Tätigkeiten für die Dienstleistung oder den Vertrag beziehen, wie beispielsweise für Materialien oder Anzahlungen, als Vermögenswert zu erfassen, wenn sie wahrscheinlich einbringlich sind. Diese Kosten stellen einen vom Kunden geschuldeten Betrag dar und werden als unfertige Leistungen bezeichnet.
- 22.24 Ein Unternehmen hat jegliche Kosten, die wahrscheinlich nicht einbringlich sind, sofort als Aufwand zu erfassen.
- 22.25 Sofern das Ergebnis eines Fertigungsauftrages nicht verlässlich geschätzt werden kann, hat ein Unternehmen
- (a) Erlöse nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu erfassen, die wahrscheinlich einbringlich sind, und
 - (b) die Auftragskosten in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen.
- 22.26 Ist es wahrscheinlich, dass die gesamten Auftragskosten die gesamten Auftragserlöse aus einem Fertigungsvertrag übersteigen werden, ist der erwartete Verlust sofort als Aufwand zu erfassen.
- 22.27 Wenn die Einbringlichkeit eines Betrags, der bereits als Ertrag aus dem Vertrag erfasst worden ist, nicht länger wahrscheinlich ist, hat das Unternehmen den uneinbringlichen Betrag als Aufwand statt als betragliche Anpassung der vertraglichen Erlöse zu erfassen.

Angaben

Allgemeine Angaben in Bezug auf Erträge

- 22.28 Ein Unternehmen hat
- (a) die für die Ertragsfassung angewendeten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** einschließlich der Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades bei Dienstleistungsgeschäften,
 - (b) den Betrag jeder Kategorie von Erträgen, die während der Berichtsperiode erfasst worden sind, einschließlich Erträge aus
 - (i) dem Verkauf von Gütern,
 - (ii) der Erbringung von Dienstleistungen,
 - (iii) Zinsen,
 - (iv) Nutzungsentgelten,
 - (v) Dividenden sowie
 - (c) den Betrag der Erträge aus dem Tausch von Gütern oder Dienstleistungen, der in jeder Kategorie von Erträgen enthalten ist,
- anzugeben.

Angaben in Bezug auf Erträge aus Fertigungsaufträgen

- 22.29 Ein Unternehmen hat
- (a) die in der Berichtsperiode erfassten Auftragslöse,
 - (b) die Methoden zur Ermittlung der in der Berichtsperiode erfassten Auftragslöse und
 - (c) die Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades laufender Projekte
- anzugeben.
- 22.30 Ein Unternehmen hat jede der folgenden Angaben für am **Berichtsstichtag** laufende Projekte zu tätigen:
- (a) die Summe der angefallenen Kosten und erfassten Gewinne (abzüglich etwaiger erfasster Verluste) bis zum Stichtag,
 - (b) den Betrag der erhaltenen Anzahlungen und
 - (c) den Betrag von Einhalten (Teilabrechnungen, die erst bei Erfüllung von im Vertrag festgelegten Bedingungen oder bei erfolgter Fehlerbehebung bezahlt werden).
- 22.31 Ein Unternehmen hat
- (a) Fertigungsaufträge mit aktivischem Saldo gegenüber Kunden als Vermögenswert und
 - (b) Fertigungsaufträge mit passivischem Saldo gegenüber Kunden als Schulden
- darzustellen.

Anhang zu Abschnitt 22

Beispiele für die Ertragserfassung nach den Grundsätzen in Abschnitt 22

Dieser Anhang gehört zu Abschnitt 22, ist aber nicht Bestandteil dieses Abschnitts. Er gibt Leitlinien zur Anwendung der Anforderungen aus Abschnitt 22 zur Erfassung und zur Bewertung von Erträgen.

22A.1 Die folgenden Beispiele konzentrieren sich auf bestimmte Aspekte eines Geschäftsvorfalles und stellen keine umfassende Diskussion aller relevanten Faktoren dar, die die Ertragserfassung beeinflussen könnten. Die Beispiele gehen generell davon aus, dass die Höhe der Erträge verlässlich bestimmt werden kann, der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens in das Unternehmen wahrscheinlich ist und die angefallenen und die noch zu erwartenden Kosten verlässlich bestimmt werden können.

Verkauf von Gütern

22A.2 Je nach Gesetzeslage in den einzelnen Ländern können die Ansatzkriterien in Abschnitt 22 zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt sein. Vor allem kann das Gesetz den Zeitpunkt bestimmen, zu dem das Unternehmen wesentliche Risiken und Verwertungschancen überträgt. Daher sind die Beispiele in diesem Anhang im Kontext der für den Warenverkauf gültigen Gesetze des Landes zu betrachten, in dem die Transaktion durchgeführt wird.

Beispiel 1 „Bill and hold“-Verkäufe, bei denen die Ware auf Verlangen des Käufers noch nicht ausgeliefert wird, das rechtliche Eigentum aber auf den Käufer übergeht und dieser die Rechnungsstellung akzeptiert

22A.3 Der Verkäufer erfasst die Erträge mit Übergang des rechtlichen Eigentums auf den Käufer, vorausgesetzt,

- (a) die Lieferung der Ware ist wahrscheinlich;
- (b) der Posten ist zum Zeitpunkt, zu dem der Verkauf erfasst wird, verfügbar, gekennzeichnet und zur Auslieferung an den Käufer bereit;
- (c) der Käufer gibt gesondert Weisung über den verzögerten Lieferzeitpunkt; und
- (d) die üblichen Zahlungsbedingungen finden Anwendung.

Die Ertragserfassung kann nicht erfolgen, wenn vonseiten des Verkäufers lediglich die Absicht besteht, die Ware unmittelbar vor dem Besitzwechsel durch Lieferung anzuschaffen bzw. herzustellen.

Beispiel 2 Güter, deren Auslieferung an Bedingungen geknüpft ist: Montage und Endkontrolle

22A.4 Der Verkäufer erfasst die Erträge normalerweise, wenn der Käufer die Lieferung akzeptiert und die Montage und Endkontrolle abgeschlossen sind. Die Ertragserfassung erfolgt allerdings unmittelbar nach Abnahme der Lieferung durch den Käufer, wenn

- (a) der Aufbau einfach ist, wie beispielsweise der Aufbau eines fabrikgeprüften Fernsehempfängers, bei dem lediglich die Entfernung der Verpackung sowie der Anschluss an Stromquelle und Antenne erforderlich ist; oder
- (b) die Endkontrolle lediglich der endgültigen Vertragspreisbestimmung dient, beispielsweise bei Eisen-erz-, Zucker- oder Sojabohnenlieferungen.

Beispiel 3 Güter, deren Auslieferung an Bedingungen geknüpft ist: bei Abnahme, wenn der Käufer ein begrenztes Rückgaberecht ausgehandelt hat

22A.5 Wenn über die Rückgabewahrscheinlichkeit Unsicherheit besteht, erfolgt die Ertragserfassung, wenn der Käufer die Lieferung der Ware formal anerkennt oder die Ware geliefert wurde und die Rückgabefrist abgelaufen ist.

Beispiel 4 Güter, deren Auslieferung an Bedingungen geknüpft ist: Kommissionsgeschäfte, bei denen der Kommissionär (Käufer) die Ware auf Rechnung des Kommittenten (Verkäufer) an Dritte weiterverkauft

22A.6 Der Kommittent erfasst den Ertrag, wenn die Ware vom Kommissionär an Dritte weiterverkauft wurde.

Beispiel 5 Güter, deren Auslieferung an Bedingungen geknüpft ist: Bezahlung bei Auslieferung

22A.7 Der Verkäufer erfasst den Ertrag, wenn die Lieferung erfolgt und er oder sein Stellvertreter das Entgelt erhalten hat.

Beispiel 6 Aufschiebend bedingte Verkäufe, bei denen dem Käufer die Waren erst nach Leistung der letzten einer Reihe von Teilzahlungen geliefert werden

22A.8 Der Verkäufer erfasst den Ertrag aus solchen Verkäufen, wenn die Waren ausgeliefert werden. Falls Erfahrungen mit dieser Verkaufsform ergeben, dass der Großteil derartiger Verkäufe planmäßig abgewickelt wird, können Erträge auch schon vor der Lieferung erfasst werden, wenn eine bereits maßgebliche Anzahlung geleistet worden ist, vorausgesetzt, die Waren sind verfügbar, gekennzeichnet und zur Auslieferung an den Käufer bereit.

Beispiel 7 Bestellungen, bei denen Zahlungen (oder Anzahlungen) vor der Auslieferung von Waren erhalten wurden, die gegenwärtig nicht am Lager sind, z.B. Waren, die noch produziert werden müssen oder dem Käufer direkt von einer dritten Person geliefert werden

22A.9 Der Verkäufer erfasst den Ertrag zum Zeitpunkt der Lieferung an den Käufer.

Beispiel 8 Verkaufs- und Rückkaufsvereinbarungen (ausgenommen Tauschgeschäfte), bei denen sich der Verkäufer gleichzeitig zum Rückkauf der gleichen Güter zu einem späteren Zeitpunkt verpflichtet oder ihm ein Rückkaufsrecht eingeräumt wird oder der Käufer das Recht hat, den Rückkauf der Güter vom Verkäufer zu einem späteren Zeitpunkt zu verlangen

22A.10 Bei einer Verkaufs- und Rückkaufsvereinbarung über einen Vermögenswert, der kein finanzieller Vermögenswert ist, hat der Verkäufer die Bedingungen der Vereinbarung hinsichtlich des wirtschaftlichen Gehalts dahingehend zu überprüfen, ob die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen auf den Käufer übertragen wurden. Wenn sie übertragen wurden, erfasst der Verkäufer den Ertrag. Wenn der Verkäufer die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen behalten hat, stellt der Geschäftsvorfall eine Finanzierungsvereinbarung dar und führt nicht zu einer Entstehung von Erträgen, selbst wenn das rechtliche Eigentum übertragen wurde. Bei einer Verkaufs- und Rückkaufsvereinbarung über einen finanziellen Vermögenswert ist Abschnitt 11 anzuwenden.

Beispiel 9 Verkauf an Handelsintermediäre, wie beispielsweise Großhändler, Einzelhändler und Andere zum Zwecke des Weiterverkaufs

22A.11 Der Verkäufer erfasst den Ertrag aus solchen Verkäufen üblicherweise, wenn die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übergegangen sind. Wenn der Käufer dem wirtschaftlichen Gehalt nach jedoch als Stellvertreter auftritt, so ist der Verkauf als Kommissionsverkauf zu behandeln.

Beispiel 10 Abonnements von Printmedien und ähnlichen Gütern

22A.12 Wenn die in Frage stehenden Güter in jeder Periode ungefähr den gleichen Wert haben, erfasst der Verkäufer den Ertrag linear über die Perioden, in denen die Güter ausgeliefert werden. Schwankt der Wert der Güter von einer Periode zur anderen, erfasst der Verkäufer den Ertrag nach Maßgabe des Verhältnisses des Verkaufswerts der in der betreffenden Periode ausgelieferten Güter zum geschätzten Gesamtwert aller unter die Subskription fallenden Güter.

Beispiel 11 Teilzahlungsgeschäfte, bei denen die Zahlung in Raten erfolgt

- 22A.13 Der Verkäufer erfasst den Ertrag in Höhe des Verkaufspreises zum Zeitpunkt des Verkaufs, vermindert um einen enthaltenen Zinsanteil. Der Verkaufspreis ist der Barwert der Gegenleistung und bestimmt sich durch Abzinsung der zu erhaltenen Teilzahlungsbeträge mit dem kalkulatorischen Zins. Der Verkäufer erfasst den Zinsanteil als Ertrag unter Anwendung der Effektivzinsmethode.

Beispiel 12 Veräußerung von Liegenschaften

- 22A.14 Der Verkäufer erfasst den Ertrag normalerweise zu dem Zeitpunkt, zu dem das rechtliche Eigentum auf den Käufer übergeht. In einigen Rechtskreisen kann der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Käufer einer Liegenschaft jedoch vor dem rechtlichen Eigentumsübergang liegen, so dass die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen bereits zu diesem Zeitpunkt übertragen wurden. In solchen Fällen kann es zulässig sein, den Ertrag zu erfassen, sofern der Verkäufer dem Vertrag nach keine weiteren wesentlichen Tätigkeiten abschließen muss. Ist der Verkäufer nach Übertragung des wirtschaftlichen und/oder rechtlichen Eigentums zur Ausführung irgendwelcher bedeutender Tätigkeiten verpflichtet, wird der Ertrag in jedem Fall erst bei Erbringung der Tätigkeit erfasst. Ein Beispiel hierfür sind Gebäude oder andere Einrichtung, deren Errichtung noch nicht abgeschlossen ist.
- 22A.15 In einigen Fällen können Liegenschaften mit einem solchen Ausmaß anhaltender Einwirkung auf Seiten des Verkäufers veräußert werden, dass die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen nicht übertragen wurden. Beispiele hierfür sind Verkaufs- und Rückkaufsvereinbarungen, die Verkaufs- und Kaufoptionen einschließen, sowie Vereinbarungen, denen zufolge der Verkäufer Belegungs- oder Renditegarantien für einen bestimmten Zeitraum gibt. In solchen Fällen bestimmen Art und Ausmaß der anhaltenden Einwirkung des Verkäufers, wie der Geschäftsvorfall bilanziell zu erfassen ist. Er kann als Verkauf oder als Finanzierung, Leasing oder als anderweitige Vereinbarung mit Gewinnbeteiligung zu erfassen sein. Wird er als Verkauf bilanziert, kann die anhaltende Einwirkung des Verkäufers die Ertrags Erfassung verzögern.
- 22A.16 Ein Verkäufer berücksichtigt daneben die Zahlungsmittel und Anhaltspunkte für das Verhalten des Käufers, die Zahlung abzuschließen. Wenn zum Beispiel die Summe der erhaltenen Zahlungen, einschließlich der ersten Abschlagszahlung oder der fortlaufenden Zahlungen des Käufers, unzureichende Anhaltspunkte für das Verhalten des Käufers, die Zahlung abzuschließen, bietet, erfasst der Verkäufer Erträge nur in Höhe der erhaltenen Zahlungsmittel.

Erbringung von Dienstleistungen

Beispiel 13 Entgelte für die Montage

- 22A.17 Der Verkäufer erfasst Entgelte für die Montage nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades, sofern sie nicht Nebenkosten des Verkaufs eines Produkts darstellen. In diesem Fall erfolgt die Erfassung erst mit dem Verkauf der Waren.

Beispiel 14 Dienstleistungsentgelte, die im Produktpreis enthalten sind

- 22A.18 Enthält der Verkaufspreis eines Produkts einen bestimmbaren Betrag für nachfolgende Dienstleistungen (beispielsweise den Kundendienst und Produkterweiterungen beim Verkauf von Software), grenzt der Verkäufer diesen Betrag ab und erfasst ihn zeitanteilig über die Perioden der Leistungserbringung als Ertrag. Der abgegrenzte Betrag soll die erwarteten Kosten der Leistungserbringung aus der Vereinbarung zuzüglich eines angemessenen Gewinnzuschlages für derartige Dienstleistungen decken.

Beispiel 15 Vermittlungsgebühren für Werbung

- 22A.19 Vermittlungsgebühren für Werbeträger werden erfasst, wenn die entsprechende Werbung der Öffentlichkeit zugeht. Vergütungen für die Erstellung werden nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades des Projektes erfasst.

Beispiel 16 Versicherungsprovisionen

- 22A.20 Erhaltene oder zu erhaltene Versicherungsprovisionen, für die der Versicherungsvertreter keine weiteren über die Vermittlung der Police hinausgehenden Leistungen zu erbringen hat, werden zum tatsächlichen Beginn oder bei Erneuerung der entsprechenden Policen als Ertrag erfasst. Wenn hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Versicherungsvertreter über der Laufzeit der Police weitere Leistungsverpflichtungen entste-

hen, hat der Versicherungsvertreter die Provision oder einen Teil hiervon abzugrenzen und über die vertraglich vereinbarte Laufzeit der Police als Ertrag zu erfassen.

Beispiel 17 Eintrittsentgelte

- 22A.21 Der Verkäufer erfasst Erträge aus künstlerischen Darbietungen, Banketten und anderen besonderen Veranstaltungen, wenn die Veranstaltung stattfindet. Wenn ein Abonnement für eine Reihe von Veranstaltungen verkauft wird, verteilt der Verkäufer die Gebühr auf jede einzelne Veranstaltung entsprechend des jeweiligen Leistungsanteils am gesamten Leistungsumfang.

Beispiel 18 Entgelte für Lehrtätigkeit

- 22A.22 Der Verkäufer erfasst den Ertrag über den Zeitraum der Lehrtätigkeit.

Beispiel 19 Aufnahme-, Einlass- und Mitgliedschaftsentgelte

- 22A.23 Die Ertragerfassung hängt von der Art der erbrachten Dienstleistung ab. Wenn die Vergütung lediglich eine Mitgliedschaft gewährt und für alle anderweitigen Leistungen oder Produkte getrennt gezahlt werden muss, oder wenn es einen getrennten Jahresbeitrag gibt, wird das Entgelt als Ertrag erfasst, soweit hinsichtlich dessen Vereinnahmung keine erhebliche Unsicherheit bestehen. Berechtigt das Entgelt das Mitglied zum Erhalt von Leistungen oder Publikationen während der Mitgliedschaftsdauer bzw. zum Kauf von Gütern oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen zu einem niedrigeren Preis als jenem, der Nichtmitgliedern in Rechnung gestellt wird, wird das Entgelt nach Maßgabe des zeitlichen Anfalls, der Art und des Werts der eingeräumten Vorteile erfasst.

Entgelte aus Franchiseverträgen

- 22A.24 Entgelte aus Franchiseverträgen können die Bereitstellung anfänglicher und nachfolgender Dienstleistungen, Betriebseinrichtungen und andere Sachanlagen sowie Fachwissen abdecken. Dementsprechend werden Entgelte aus Franchiseverträgen entsprechend der Zweckbestimmung, für die das Entgelt berechnet wird, erfasst. Die folgenden Methoden der Entgelterfassung im Rahmen von Franchiseverträgen sind sachgerecht:

Beispiel 20 Entgelte aus Franchiseverträgen: Bereitstellung von Betriebseinrichtungen und andere Sachanlagen

- 22A.25 Der Franchisegeber erfasst den beizulegenden Zeitwert der verkauften Vermögenswerte als Ertrag, wenn die Waren ausgeliefert werden oder das Eigentum übergeht.

Beispiel 21 Entgelte aus Franchiseverträgen: Bereitstellung anfänglicher und nachfolgender Dienstleistungen

- 22A.26 Der Franchisegeber erfasst Entgelte für die fortlaufende Erbringung von Dienstleistungen, gleich ob Teil eines Einstands- oder eines getrennten Entgelts, als Ertrag, wenn die Leistungen erbracht werden. Falls das getrennt entrichtete Entgelte nicht die Kosten der fortlaufenden Dienstleistungserbringung einschließlich eines angemessenen Gewinnzuschlags abdecken, ist der Teil des Einstandsentgelts, der ausreicht, um die Kosten der fortlaufenden Dienstleistungserbringung einschließlich eines angemessenen Gewinnzuschlags abzudecken, abzugrenzen und als Ertrag erfassen, wenn die Leistungen erbracht werden.
- 22A.27 Der Franchisevertrag kann die Lieferung von Betriebseinrichtungen, Vorräten oder anderen Sachanlagen durch den Franchisegeber zu einem Preis vorsehen, der niedriger ist jener, der Anderen in Rechnung gestellt wird, oder der keinen angemessenen Gewinnzuschlag auf diese Verkäufe enthält. In diesem Fall ist der Teil des Einstandsentgelts, der ausreicht, um die erwarteten und über diesen Preis hinausgehenden Kosten einschließlich eines angemessenen Gewinnzuschlags auf diese Verkäufe abzudecken, abzugrenzen und über die Perioden als Ertrag erfassen, in denen die Waren voraussichtlich an den Franchisenehmer verkauft werden. Der Restbetrag eines Einstandsentgelts wird als Ertrag erfasst, wenn die vereinbarten Einstandsverpflichtungen und anderen Obliegenheiten des Franchisegebers (wie beispielsweise Unterstützung bei der Suche eines geeigneten Standorts, Belegschaftstraining, Finanzierung und Werbung) im Wesentlichen geleistet wurden.
- 22A.28 Die Einstandsverpflichtungen und anderen Obliegenheiten können im Fall eines gebietsbezogenen Franchisevertrags von der Anzahl der einzelnen, in dem Gebiet errichteten Niederlassungen abhängen. Die für

Einstandsleistungen erhaltenen Beträge werden in diesem Fall nach Maßgabe der Anzahl der Niederlassungen, für die die Einstandsleistungen in wesentlichem Umfang erbracht wurden, anteilig als Ertrag erfasst.

- 22A.29 Wenn das Einstandsentgelt über einen längeren Zeitraum zu vereinnahmen ist und erhebliche Unsicherheit besteht, dass es vollständig vereinnahmt werden wird, ist das Entgelt erfassen, wenn die Ratenzahlungen eingehen.

Beispiel 22 Entgelte aus Franchiseverträgen: Fortlaufende Franchiseentgelte

- 22A.30 In Rechnung gestellte Entgelte für die Nutzung der unter dem Vertrag gewährten fortlaufenden Rechte oder für andere über die Laufzeit der Vertrags erbrachte Dienstleistungen sind als Ertrag zu erfassen, wenn die Leistungen erbracht oder die Rechte genutzt werden.

Beispiel 23 Entgelte aus Franchiseverträgen: Vermittlungsgeschäfte

- 22A.31 Geschäfte zwischen dem Franchisegeber und dem Franchisenehmer können in der Weise stattfinden, dass der Franchisegeber dem wirtschaftlichen Gehalt nach als Vermittler für den Franchisenehmer tätig ist. Der Franchisegeber kann beispielsweise Vorräte bestellen und für ihre Lieferung an den Franchisenehmer ohne Gewinnaufschlag sorgen. Derartige Transaktionen begründen keine Erträge.

Beispiel 24 Entgelte für die Entwicklung kundenspezifischer Software

- 22A.32 Der Softwareentwickler erfasst die Entgelte für die Entwicklung kundenspezifischer Software als Ertrag nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads der Entwicklung, einschließlich des Abschlusses erbrachter Leistungen im Rahmen der Kundenbetreuung nach der Lieferung.

Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

Beispiel 25 Lizenzgebühren und Nutzungsentgelte

- 22A.33 Der Lizenzgeber erfasst Lizenzgebühren und Nutzungsentgelte, die für die Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens gezahlt werden (wie etwa Warenzeichen, Patente, Software, geschützte Musiktitel, Aufnahmen und Filmmaterial), nach Maßgabe des wirtschaftlichen Gehalts der Vereinbarung. Aus Praktikabilitätsüberlegungen kann dies linear über die gesamte Laufzeit der Vereinbarung erfolgen, zum Beispiel wenn der Lizenznehmer berechtigt ist, eine bestimmte Technologie über einen festgelegten Zeitraum zu nutzen.
- 22A.34 Die Überlassung von Rechten gegen eine fixe Vergütung oder eine nicht rückzahlbare Kautionsunter einem unkündbaren Vertrag, der dem Lizenznehmer gestattet, diese Rechte frei zu nutzen und keine verbleibenden Verpflichtungen des Lizenzgebers enthält, ist dem wirtschaftlichen Gehalt nach ein Veräußerungsgeschäft. Ein Beispiel ist eine Lizenzvereinbarung über die Nutzung von Software, bei der der Lizenzgeber nach der Lieferung keine Verpflichtung mehr hat. Ein anderes Beispiel ist die Gewährung von Rechten, einen Film in Märkten auszustrahlen, in denen der Lizenzgeber keine Kontrolle über die Filmverleiher ausübt und keine weiteren Erlöse aus dem Verkauf von Eintrittskarten erwartet. In solchen Fällen erfolgt die Ertragserfassung zum Zeitpunkt des Verkaufs.
- 22A.35 In einigen Fällen hängt der Erhalt der Lizenz- oder Nutzungsgebühr vom Eintritt eines bestimmten zukünftigen Ereignisses ab. In solchen Fällen ist Ertrag nur zu erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass die Lizenzgebühr oder das Nutzungsentgelt vereinnahmt werden wird; dieser Zeitpunkt ist normalerweise der Eintritt des zukünftigen Ereignisses.

Abschnitt 23

Zuwendungen der öffentlichen Hand

- 23.1 Eine **Zuwendung der öffentlichen Hand** ist eine Beihilfe der öffentlichen Hand in Form einer Übertragung von Mitteln zum Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens.
- 23.2 Zuwendungen der öffentlichen Hand umfassen nicht jene Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht vernünftig mit einem Wert belegen lassen, sowie Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die sich von normalen Handelsgeschäften des Unternehmens nicht unterscheiden lassen.

Ansatz und Bewertung – Wahl einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

- 23.3 Ein Unternehmen hat für die Bilanzierung seiner Zuwendungen der öffentlichen Hand entweder
- (a) das *IFRS für KMU*-Modell gemäß Paragraph 23.4 für alle Zuwendungen der öffentlichen Hand oder
 - (b) das *IFRS für KMU*-Modell gemäß Paragraph 23.4 für solche Zuwendungen der öffentlichen Hand, die mit erfolgswirksam zum **beizulegenden Zeitwert** bewerteten Vermögenswerten in Zusammenhang stehen, und IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* für alle anderen Zuwendungen
- zu verwenden.

IFRS für KMU-Modell

- 23.4 Ein Unternehmen hat Zuwendungen der öffentlichen Hand wie folgt zu erfassen:
- (a) eine Zuwendung, die dem Empfänger keine bestimmten künftigen Leistungsbedingungen auferlegt, wird als Ertrag erfasst, wenn ein Anspruch auf die Zuwendung besteht;
 - (b) eine Zuwendung, die dem Empfänger bestimmte künftige Leistungsbedingungen auferlegt, wird nur dann als Ertrag erfasst, wenn die Leistungsbedingungen erfüllt sind;
 - (c) Zuwendungen, die vor Erfüllung der Kriterien für die Ertragserfassung empfangen werden, werden als Schuld erfasst.
- 23.5 Ein Unternehmen hat Zuwendungen zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder ausstehenden Vermögenswerte zu bewerten.

Angaben

- 23.6 Ein Unternehmen hat ungeachtet seiner gemäß Paragraph 23.3 getroffenen Wahl die folgenden Angaben zu tätigen:
- (a) die für Zuwendungen der öffentlichen Hand angewendete **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode**, einschließlich einer Erklärung, wie die Zuwendung im **Abschluss** dargestellt wurde;
 - (b) Art und Betrag der im Abschluss erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand;
 - (c) unerfüllte Bedingungen und andere Erfolgsunsicherheiten im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand, die nicht erfolgswirksam erfasst wurden; sowie
 - (d) ein Hinweis auf andere Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, von denen das Unternehmen unmittelbar begünstigt wurde.
- 23.7 Im Sinne der nach Paragraph 23.6(d) geforderten Angabe sind Beihilfen der öffentlichen Hand 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. Beispiele umfassen unentgeltlich gewährten Rat in fachlichen oder Marketingfragen, die Bereitstellung von Garantien und zinslose oder niedrig verzinsliche Darlehen.

Abschnitt 24

Fremdkapitalkosten

- 24.1 Fremdkapitalkosten sind Zinsen und weitere im Zusammenhang mit den finanziellen Verbindlichkeiten eines Unternehmens stehende Kosten. Fremdkapitalkosten beinhalten:
- (a) Zinsen für Kontokorrentkredite sowie für kurz- und langfristige Kredite,
 - (b) die Amortisierung von Disagien oder Agien auf Kredite,
 - (c) die Amortisierung von Nebenkosten, die im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme angefallen sind,
 - (d) Finanzierungskosten aus Finanzierungsleasing, die gemäß Abschnitt 19 *Leasingverhältnisse* bilanziert werden, sowie
 - (e) Währungsdifferenzen aus Fremdwährungskrediten, soweit sie als Zinskorrektiv anzusehen sind.

Ansatz – Wahl einer Bilanzierungsmethode

- 24.2 Ein Unternehmen hat alle seine Fremdkapitalkosten zu bilanzieren, indem es entweder
- (a) das Aufwandsmodell gemäß Paragraph 24.3 oder
 - (b) das Aktivierungsmodell gemäß Paragraph 24.4 anwendet.

Aufwandsmodell

- 24.3 Ein Unternehmen hat alle Fremdkapitalkosten in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie angefallen sind.

Aktivierungsmodell

- 24.4 Ein Unternehmen, welches sich für die Anwendung des Aktivierungsmodells entscheidet, hat IAS 23 *Fremdkapitalkosten* anzuwenden.

Angaben

- 24.5 Ein Unternehmen hat die angewendete **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode** für Fremdkapitalkosten anzugeben. Wenn das Aktivierungsmodell nach Paragraph 24.4 angewendet wird, hat das Unternehmen die von IAS 23 geforderten relevanten Angaben einzubeziehen.

Abschnitt 25

Anteilsbasierte Vergütung

- 25.1 Ein Unternehmen hat diesen Abschnitt für die Bilanzierung aller **anteilsbasierten Vergütungstransaktionen** anzuwenden. Hierzu zählen:
- (a) **Anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente**, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (einschließlich Aktien oder Aktienoptionen) abgibt,
 - (b) **Anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich**, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug beim Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen, Schulden einget, deren Höhe vom Kurs (oder Wert) der Anteile oder anderer Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens abhängig ist und
 - (c) Geschäftsvorfälle, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält oder erwirbt und entweder das Unternehmen oder der Lieferant dieser Güter oder Dienstleistungen nach den Bestimmungen der Vereinbarung die Wahl hat, ob der Ausgleich in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll.

Ansatz

- 25.2 Ein Unternehmen hat die im Rahmen einer anteilsbasierten Vergütung erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen dann anzusetzen, wenn es die Güter bezieht oder die Dienstleistungen empfängt. Das Unternehmen hat eine entsprechende Eigenkapitalerhöhung zu erfassen, wenn die Güter oder Dienstleistungen im Rahmen einer anteilsbasierten Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente erhalten wurden, oder eine Schuld anzusetzen, wenn die Güter oder Dienstleistungen im Rahmen einer anteilsbasierten Vergütung mit Barausgleich erworben wurden.
- 25.3 Kommen die im Rahmen einer anteilsbasierten Vergütung erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen nicht für einen Ansatz als Vermögenswert in Betracht, sind sie als Aufwand zu erfassen.

Bewertung von anteilsbasierten Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

- 25.4 Ein Unternehmen hat IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* für die Bewertung von anteilsbasierten Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente anzuwenden und die maßgeblichen, nach IFRS 2 geforderten Angaben zu tätigen. Für anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente, die mit Mitarbeitern eingegangen wurden, erfordert IFRS 2 generell die Bewertung unter Bezugnahme auf den **beizulegenden Zeitwert** der gewährten Eigenkapitalinstrumente. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag jedoch nicht verlässlich schätzen kann, sieht IFRS 2 die Bewertung der Eigenkapitalinstrumente zu ihrem **inneren Wert** vor, der der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Aktien und dem Preis, falls vorhanden, den die Gegenpartei für diese Aktien zu zahlen hat oder zu zahlen haben wird, entspricht. Der innere Wert wird erstmals am **Tag der Gewährung** und anschließend an jedem **Berichtsstichtag** sowie am Tag der endgültigen Erfüllung ermittelt, wobei etwaige Veränderungen des inneren Werts erfolgswirksam erfasst werden.

Anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich

- 25.5 Bei anteilsbasierten Vergütungstransaktionen, die in bar abgegolten werden, hat ein Unternehmen die erworbenen Güter oder Dienstleistungen und die eingegangene Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert der Schuld zu erfassen. Bis zur Begleichung der Schuld hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der Schuld zu jedem Berichtsstichtag und am Erfüllungstag neu zu bestimmen und jedwede Änderung des beizulegenden Zeitwerts in der jeweiligen Periode erfolgswirksam zu erfassen.
- 25.6 Falls die gewährten Eigenkapitalinstrumente bei Geschäftsvorfällen mit Mitarbeitern nicht ausübbar sind, bis die Mitarbeiter eine bestimmte Dienstzeit abgeleistet haben, hat das Unternehmen die erhaltenen Leistungen zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Leistungen von den Mitarbeitern während dieses Zeitraums erbracht wurden.

Anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Wahl zwischen Barausgleich und Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

- 25.7 Bei anteilsbasierten Vergütungstransaktionen, bei denen entweder das Unternehmen oder die Gegenpartei nach den Bestimmungen der Vereinbarung die Wahl haben, ob die Transaktion in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten abgegolten wird, hat das Unternehmen die Transaktion oder dessen Bestandteile als anteilsbasierte Vergütungstransaktion mit Barausgleich zu bilanzieren, sofern und soweit für das Unternehmen eine Verpflichtung zum Ausgleich in bar oder in anderen Vermögenswerten besteht, bzw. als anteilsbasierte Vergütungstransaktion mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente, sofern und soweit keine solche Verpflichtung vorliegt. Ein Unternehmen hat die Verfahrensregeln der Paragraphen 35 bis 43 aus IFRS 2 für die Bewertung der anteilsbasierten Vergütungstransaktionen mit Wahl zwischen Barausgleich und Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente anzuwenden.

Angaben

- 25.8 Ein Unternehmen hat eine Beschreibung jeder Art von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen offenzulegen, die während der Periode 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 im Wesentlichen ähnlichen Arten von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen kann diese Angaben zusammenfassen.
- 25.9 Ein Unternehmen hat die folgenden Informationen zu den Auswirkungen anteilsbasierter Vergütungstransaktionen auf das Periodenergebnis des Unternehmens und seine **Vermögens- und Finanzlage** anzugeben, einschließlich mindestens der folgenden:
- (a) der in der Berichtsperiode erfasste Gesamtaufwand für anteilsbasierte Vergütungstransaktionen, bei denen die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht für einen Ansatz als Vermögenswert in Betracht kamen und daher sofort aufwandswirksam erfasst wurden. Dabei ist der Anteil am Gesamtaufwand, der auf anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente entfällt, gesondert auszuweisen;
 - (b) für Schulden aus anteilsbasierten Vergütungstransaktionen:
 - (i) der gesamte **Buchwert** am Ende der Periode und
 - (ii) der gesamte innere Wert der Schulden am Ende der Periode, bei denen das Recht der Gegenpartei auf Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten zum Ende der Periode ausübbar war (z.B. ausübbarer Share Appreciation Rights).

Abschnitt 26

Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte

- 26.1 Dieser Abschnitt ist auf die Bilanzierung von **Wertminderungen** aller Vermögenswerte anzuwenden, mit Ausnahme der folgenden, für die andere Abschnitte dieses Standard[entwurf]s Vorschriften zur Erfassung einer Wertminderung vorsehen:
- (a) **Latente Steueransprüche** (siehe Abschnitt 28 *Ertragsteuern*);
 - (b) Vermögenswerte, die aus **Leistungen an Arbeitnehmer** resultieren (siehe Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer*);
 - (c) **Finanzielle Vermögenswerte** im Anwendungsbereich von Abschnitt 11 *Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten*;
 - (d) **als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**, die zum **beizulegenden Zeitwert** bewertet werden (siehe Abschnitt 15 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*);
 - (e) mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehende **biologische Vermögenswerte**, die zum **beizulegenden Zeitwert** abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet werden (siehe Abschnitt 35 *Branchenspezifische Vorschriften*).

Wertminderung von Vorräten

Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung

- 26.2 Ein Unternehmen hat zu jedem **Berichtsstichtag** einzuschätzen, ob irgendwelche Vorräte wertgemindert sind. Das Unternehmen hat diese Beurteilung durchzuführen, indem es den **Buchwert** jedes Vorratspostens (oder einer Gruppe ähnlicher Posten – siehe Paragraph 26.3) mit seinem Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung vergleicht. Wenn ein Vorratsposten (oder eine Gruppe) wertgemindert ist, hat das Unternehmen einen Aufwand in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung erfolgswirksam zu erfassen.
- 26.3 Wenn die Bestimmung des Verkaufserlöses abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung bei Vorräten postenweise **undurchführbar** ist, kann das Unternehmen Vorratsposten, die derselben Produktlinie angehören, einen ähnlichen Zweck oder Endverbleib haben und in demselben geographischen Gebiet produziert und vermarktet werden, zum Zweck der Einschätzung einer Wertminderung zu einer Gruppe zusammenfassen.

Wertaufholung

- 26.4 Das Unternehmen hat den Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung in jeder Folgeperiode neu zu ermitteln. Wenn die Umstände, die früher zu einer Wertminderung der Vorräte geführt haben, nicht länger bestehen, oder wenn aufgrund geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten eindeutige Hinweise auf eine Erhöhung des Verkaufserlöses abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung bestehen, hat das Unternehmen den Betrag der Wertminderung insoweit rückgängig zu machen (d.h. der Rückgang beschränkt sich auf den Betrag der ursprünglichen Wertberichtigung), dass der neue Buchwert dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und berichtigtem Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und der Veräußerung entspricht.

Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte mit Ausnahme von Vorräten

Indikatoren für eine Wertminderung

- 26.5 Ein Unternehmen hat an jedem Berichtsstichtag einzuschätzen, ob irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den **beizulegenden Zeitwert** abzüglich der Veräußerungskosten des Vermögenswerts zu schätzen. Wenn kein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt, ist die Schätzung des **beizulegenden Zeitwerts**

abzüglich der Veräußerungskosten nicht notwendig. Dieser Abschnitt verwendet den Begriff ‚ein Vermögenswert‘, manchmal muss jedoch der beizulegende Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für eine Gruppe von Vermögenswerten geschätzt werden (siehe Paragraph 26.9).

- 26.6 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 Vermögenswerts deutlich stärker gesunken als durch Zeitablauf oder gewöhnliche Nutzung zu erwarten wäre.
- (b) Während der Berichtsperiode sind bedeutende Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder gesetzlichen Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist, oder in Bezug auf den Markt, für den der Vermögenswert bestimmt ist, eingetreten oder werden in naher Zukunft eintreten.
- (c) Die Marktzinssätze oder andere Markttrenditen haben sich während der Berichtsperiode erhöht, und solche Erhöhungen werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswerts herangezogen wird, wesentlich auswirken und den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten vermindern.
- (d) Der Buchwert des Reinvermögens des Unternehmens ist größer als dessen Marktkapitalisierung.

Interne Informationsquellen

- (e) Es liegen Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswerts vor.
- (f) Während der Berichtsperiode haben sich bedeutende Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. in der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswerts, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereichs, zu dem ein Vermögenswert gehört, Planungen für den Abgang eines Vermögenswerts vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt und die Neueinschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts als begrenzt statt unbegrenzt.
- (g) Das interne Berichtswesen liefert Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswerts schlechter ist oder sein wird als erwartet. In diesem Kontext umfasst die wirtschaftliche Ertragskraft das operative Ergebnis und Cashflows.

- 26.7 Wenn ein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, kann dies darauf hindeuten, dass das Unternehmen die Restnutzungsdauer, die **Abschreibungsmethode** oder den **Restwert** des Vermögenswerts überprüfen und entsprechend dem auf den Vermögenswert anzuwendenden Abschnitt dieses Standard[entwurf]s anpassen muss (z.B. Abschnitt 16 *Sachanlagen* und Abschnitt 17 *Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts*), auch wenn für den Vermögenswert keine Wertberichtigung erfasst wird.

Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten

- 26.8 Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten unter marktüblichen Bedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte.

- 26.9 Falls der beizulegende Zeitwert für einen einzelnen Vermögenswert nicht geschätzt werden kann, hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für die Gruppe von Vermögenswerten, zu der der Vermögenswert gehört, zu bemessen. Zu diesem Zweck ist der beizulegende Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten zu schätzen,

- (a) die den Vermögenswert beinhaltet, für den es einen Hinweis auf Wertminderung gibt, und
- (b) deren beizulegender Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten geschätzt werden kann.

Beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten

- 26.10 Ein Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten auf der Basis der folgenden Hierarchie der Verlässlichkeit der Hinweise zu bestimmen:

- (a) Ein in einem bindenden Verkaufsvertrag zwischen unabhängigen Geschäftspartnern festgelegter Preis nach Abzug der Nebenkosten, die dem Verkauf des Vermögenswerts direkt zugeordnet werden können.
 - (b) Wenn kein bindender Verkaufsvertrag vorliegt, der Vermögenswert jedoch an einem aktiven Markt gehandelt wird, ist der beizulegende Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten der Marktpreis des Vermögenswerts abzüglich der Veräußerungskosten – üblicherweise auf Grundlage des aktuellen Angebotspreises.
 - (c) Wenn aktuelle Angebotspreise nicht zur Verfügung stehen, kann der Preis der jüngsten Transaktion eine geeignete Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Veräußerungskosten liefern.
 - (d) Wenn kein bindender Verkaufsvertrag oder aktiver Markt für einen Vermögenswert besteht, wird der beizulegende Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten auf Grundlage der besten verfügbaren Informationen ermittelt, um den Betrag widerzuspiegeln, den ein Unternehmen am Ende der **Berichtsperiode** aus dem Verkauf des Vermögenswerts unter marktüblichen Bedingungen 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 Veräußerungskosten spiegelt nicht das Ergebnis eines Zwangsverkaufs wider, es sei denn, die Geschäftsleitung ist zum sofortigen Verkauf gezwungen.
- 26.11 Wenn der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten eines Vermögenswerts (oder einer Gruppe von Vermögenswerten – siehe Paragraph 26.9) geringer als dessen Buchwert ist, hat das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswerts auf dessen beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten zu verringern. Diese Verringerung stellt eine Wertberichtigung dar.
- 26.12 Eine Wertberichtigung ist unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen.
- 26.13 Wenn der geschätzte Betrag der Wertberichtigung größer ist als der Buchwert des Vermögenswerts, hat ein Unternehmen nur dann eine Schuld anzusetzen, wenn dies von diesem Standard[entwurf] verlangt wird (siehe insbesondere Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten*).
- 26.14 Nach der Erfassung einer Wertberichtigung ist der Abschreibungsaufwand eines Vermögenswerts in künftigen Perioden anzupassen, um den berechtigten Buchwert des Vermögenswerts abzüglich eines etwaigen Restwerts systematisch über dessen Restnutzungsdauer zu verteilen.

Wertaufholung

- 26.15 Ein Unternehmen hat an jedem Berichtsstichtag zu prüfen, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass eine Wertberichtigung, die 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 beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten dieses Vermögenswerts zu schätzen. Anhaltspunkte dafür, dass sich eine Wertberichtigung vermindert haben könnte oder nicht länger besteht, sind im Allgemeinen das Gegenteil von denen, die in Paragraph 26.6 aufgezeigt werden.
- 26.16 Wenn der geschätzte beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten den Buchwert des Vermögenswerts übersteigt, hat das Unternehmen den Buchwert auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten zu erhöhen, es sei denn, es ist anders in Paragraph 26.17 beschrieben. Diese Erhöhung ist eine Wertaufholung.
- 26.17 Der infolge einer Wertaufholung erhöhte Buchwert eines Vermögenswerts mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts darf nicht den Buchwert übersteigen, der (abzüglich Abschreibungen) bestimmt worden wäre, wenn in den früheren Jahren keine Wertberichtigung erfasst worden wäre.
- 26.18 Ein Unternehmen hat die Wertaufholung eines Vermögenswerts mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Abschnitt dieses Standard[entwurf]s (beispielsweise nach dem Neubewertungsmodell gemäß Abschnitt 16) angesetzt wird. Jede Wertaufholung eines Neubewerteten Vermögenswerts ist als eine Wertsteigerung durch Neubewertung gemäß dem Neubewertungsmodell zu behandeln.
- 26.19 Nachdem einer erfassten Wertaufholung ist der Abschreibungsaufwand des Vermögenswerts in künftigen Berichtsperioden anzupassen, um den berechtigten Buchwert des Vermögenswerts abzüglich eines etwaigen Restbuchwerts systematisch auf dessen Restnutzungsdauer zu verteilen.

Spezielle Vorschriften für die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts

- 26.20 Der Geschäfts- oder Firmenwert kann für sich allein genommen nicht verkauft werden. Er kann auch keine Cashflows für ein Unternehmen generieren, die unabhängig von den Cashflows anderer Vermögenswerte anfallen. Als Konsequenz kann der beizulegende Zeitwert des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht direkt gemessen werden. Deshalb muss der beizulegende Zeitwert des Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts einer größeren Gruppe von Vermögenswerten abgeleitet werden, der der Geschäfts- oder Firmenwert angehört.
- 26.21 Die Grundsätze in den Paragraphen 26.5 bis 26.14 bezüglich der Erfassung und Bemessung von Wertminderungen bei Vermögenswerten gelten auch für den Geschäfts- oder Firmenwert. Deshalb hat das Unternehmen an jedem Berichtsstichtag zu beurteilen, ob ein Anhaltspunkt vorliegt, dass der Geschäfts- oder Firmenwert wertgemindert sein könnte. Zusätzlich zu der Berücksichtigung der Anhaltspunkte für Wertminderung aus Paragraph 26.6 hat ein Unternehmen zu berücksichtigen, ob
- das erworbene Unternehmen, auf das sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, seit dem Erwerb eine bedeutend schlechtere Leistung als erwartet erzielt hat;
 - das erworbene Unternehmen, auf das sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, restrukturiert, zur Veräußerung gehalten oder aufgegeben wird; oder
 - bedeutende Wertberichtigungen für andere Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens, auf das sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, erfasst worden sind.
- 26.22 Falls Anzeichen bestehen, dass der Geschäfts- oder Firmenwert wertgemindert ist, folgt das Unternehmen einem zweistufigen Prozess, um zu bestimmen, ob eine Wertminderung zu erfassen ist:

Schritt 1:

- Verteile den Geschäfts- oder Firmenwert auf den/die **Bestandteil(e) des Unternehmens**, der/die vom Geschäfts- oder Firmenwert profitiert(en) (grundsätzlich die niedrigste Ebene innerhalb des Unternehmens, auf der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Steuerungszwecke beobachtet wird);
- Bestimme den beizulegenden Zeitwert jedes Bestandteils in seiner Gesamtheit, einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts;
- Vergleiche den beizulegenden Zeitwert jedes Bestandteils mit dessen Buchwert;
- Falls der beizulegende Zeitwert des Bestandteils dessen Buchwert entspricht oder diesen übersteigt, so ist weder der Bestandteil noch der Geschäfts- oder Firmenwert wertgemindert; wenn der beizulegende Zeitwert des Bestandteils geringer als dessen Buchwert ist, so stellt die Differenz eine Wertberichtigung dar, die gemäß Schritt 2 zu erfassen ist.

Schritt 2:

- Schreibe den dem Bestandteil zuzurechnenden Geschäfts- oder Firmenwert um den in Schritt 1(d) als Wertminderung ermittelten Betrag und erfasse eine Wertberichtigung erfolgswirksam ab.
 - Falls der in Schritt 1(d) ermittelte Betrag der Wertminderung den Buchwert des dem Bestandteil zuzurechnenden Geschäfts- oder Firmenwerts übersteigt, so wird der übersteigende Betrag erfolgswirksam als Wertberichtigung erfasst. Dieser übersteigende Betrag wird auf die identifizierbaren nicht zahlungswirksamen Vermögenswerte und Schulden einschließlich Eventualschulden des Unternehmens auf Grundlage ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte verteilt.
- 26.23 Sofern ein **Minderheitenanteil** an dem Bestandteil besteht, zu dem der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet wurde, so enthält der Buchwert des Bestandteils
- sowohl den Anteil des Mutterunternehmens und den Minderheitenanteil am identifizierbaren Nettovermögen des Bestandteils als auch
 - den Anteil des Mutterunternehmens am Geschäfts- oder Firmenwert.
- Allerdings entfällt ein Teil des in Schritt 1(b) ermittelten beizulegenden Zeitwerts des Unternehmensteils auf den Minderheitenanteil am Geschäfts- oder Firmenwert. Folglich ist jegliche Wertminderung, die sich auf den Geschäfts- oder Firmenwert (Schritt 2(a)) bezieht, zwischen dem Anteil, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist, und jenem, der auf Minderheiten entfällt, aufzuteilen, wobei nur der Erstgenannte als Wertberichtigung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen ist.
- 26.24 Eine für den Geschäfts- oder Firmenwert erfasste Wertberichtigung darf in den nachfolgenden Perioden nicht rückgängig gemacht werden.

Angaben

- 26.25 Ein Unternehmen hat für jede **Klasse von Vermögenswerten** die folgenden Angaben zu tätigen:
- (a) die Höhe der während der Berichtsperiode erfolgswirksam erfassten Wertberichtigungen und der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen jene Wertberichtigungen enthalten sind;
 - (b) die Höhe der während der Berichtsperiode erfolgswirksam erfassten Wertaufholungen und der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen die Wertberichtigungen aufgehoben wurden;
 - (c) die Höhe der Wertberichtigungen 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.
- 26.26 Ein Unternehmen hat für die während der Berichtsperiode insgesamt erfassten Wertberichtigungen und Wertaufholungen, für die keine getrennten Informationen angegeben wurden, die folgenden Informationen anzugeben:
- (a) die wichtigsten Klassen von Vermögenswerten, die von Wertberichtigungen betroffen sind, sowie die wichtigsten Klassen von Vermögenswerten, die von Wertaufholungen betroffen sind.
 - (b) die wichtigsten Ereignisse und Bedingungen, die zu der Erfassung dieser Wertberichtigungen und Wertaufholungen geführt haben.

Abschnitt 27

Leistungen an Arbeitnehmer

- 27.1 **Leistungen an Arbeitnehmer** sind alle Formen der Vergütung, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern – einschließlich Führungskräften – erbrachte Arbeitsleistung gewährt. Dieser Abschnitt gilt für vier Arten von Leistungen an Arbeitnehmer:
- (a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, welche Leistungen des Unternehmens an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses) darstellen, die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der Mitarbeiter die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, in voller Höhe fällig sind;
 - (b) **Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses**, welche Leistungen an Arbeitnehmer (außer **Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses**) darstellen, die vom Unternehmen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind;
 - (c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, welche Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses) darstellen, die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die Mitarbeiter die damit verbundene Arbeitsleistung erbringen, in voller Höhe fällig werden; und
 - (d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, welche zu zahlende Leistungen an Arbeitnehmer sind, die daraus resultieren, dass entweder
 - (i) ein Unternehmen die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Pensionierungszeitpunkt beschlossen hat oder
 - (ii) ein Arbeitnehmer im Austausch für diese Leistungen freiwillig seiner Freisetzung zugestimmt hat.
- 27.2 Leistungen an Arbeitnehmer umfassen auch **anteilsbasierte Vergütungen** in Form von Eigenkapitalinstrumenten (wie Aktien oder Aktienoptionen) oder in Form von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten des Unternehmens, deren Höhe vom Kurs der Aktien oder anderer Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens abhängt, gegebenenfalls unter dem Vorbehalt der Erfüllung bestimmter Ausübungsbedingungen. Ein Arbeitgeber hat Abschnitt 25 *Anteilsbasierte Vergütungen* für die Bilanzierung anteilsbasierter Vergütungen anzuwenden.

Allgemeiner Grundsatz für die Erfassung aller Leistungen an Arbeitnehmer

- 27.3 Ein Unternehmen hat die Kosten für alle Leistungen an Arbeitnehmer, auf die die Arbeitnehmer als Ergebnis der im Verlauf einer Periode erbrachten Arbeitsleistung einen Anspruch haben, wie folgt zu erfassen:
- (a) als Schuld nach Abzug der Beträge, die entweder direkt an die Arbeitnehmer oder im Wege eines Beitrags an einen Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gezahlt wurden. Übersteigt der gezahlte Beitrag die Verpflichtung, die aus der bis zum **Berichtsstichtag** erbrachten Arbeitsleistung entsteht, hat ein Unternehmen diesen Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu erfassen, sofern die Vorauszahlung zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird;
 - (b) als Aufwand, es sei denn, die Kosten sind
 - (i) in den Herstellungskosten von Vorräten gemäß Abschnitt 12 *Vorräte* oder
 - (ii) in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gemäß Abschnitt 16 *Sachanlagen* enthalten.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

Beispiele

- 27.4 Zu den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören:
- (a) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge,

- (b) vergütete kurzfristige Abwesenheiten (wie bezahlter Jahresurlaub oder Lohnfortzahlung im Krankheitsfall), sofern die Abwesenheit innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Periode zu erwarten ist, in der die Mitarbeiter die entsprechende Arbeitsleistung erbringen,
- (c) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die Mitarbeiter die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, zu zahlen sind, sowie
- (d) geldwerte (nicht-monetäre) Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen und kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

Allgemeine Bewertung kurzfristig fälliger Leistungen

- 27.5 Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf der **Berichtsperiode** Arbeitsleistungen für ein Unternehmen erbracht, hat das Unternehmen die gemäß Paragraph 27.3 erfassten Beträge zum unabgezinsten Betrag der kurzfristig fälligen Leistungen zu bewerten, der erwartungsgemäß im Austausch für diese Arbeitsleistung gezahlt wird.

Erfassung und Bewertung – kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen

- 27.6 Einige kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen sammeln sich an. Ein Beispiel dafür sind Jahresurlaub und Krankheitstage, die vorgetragen und in zukünftigen Perioden genutzt werden können, wenn der Arbeitnehmer seinen Anspruch des laufenden Jahres nicht vollständig ausschöpft. Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten **ansammelbarer Ansprüche auf vergütete Abwesenheit** zu erfassen, sobald die Arbeitsleistungen durch die Arbeitnehmer erbracht werden, durch die sich deren Ansprüche auf vergütete künftige Abwesenheit erhöhen. Das Unternehmen hat die erwarteten Kosten ansammelbarer Ansprüche auf vergütete Abwesenheit mit dem Betrag zu bewerten, den das Unternehmen aufgrund der zum Ende der Berichtsperiode angesammelten, nicht genutzten Ansprüche voraussichtlich zusätzlich zahlen muss. Das Unternehmen hat die ungenutzten ansammelbaren Ansprüche auf vergütete Abwesenheit, die erwartungsgemäß genutzt werden, zum Berichtsstichtag als **kurzfristige Schuld** darzustellen.
- 27.7 Ein Unternehmen hat die Kosten anderer (nicht ansammelbarer) Ansprüche auf vergütete Abwesenheit zu erfassen, wenn die Abwesenheit eintritt. Das Unternehmen hat die Kosten der nicht ansammelbaren Ansprüche auf vergütete Abwesenheit zum unabgezinsten Betrag der gezahlten oder zu zahlenden Löhne und Gehälter für die Periode der Abwesenheit zu bewerten.

Erfassung – Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen

- 27.8 Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplans nur dann zu erfassen, wenn
- (a) das Unternehmen aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig eine rechtliche oder **faktische Verpflichtung** hat, solche Leistungen zu gewähren (dies bedeutet, dass das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung hat) und
 - (b) die Höhe der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen

- 27.9 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhalten z.B.
- (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 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt, werden als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezeichnet. Ein Unternehmen hat diesen Abschnitt auf alle derartigen Vereinbarungen anzuwenden, ungeachtet dessen, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit (eines Fonds) vorsehen, an die (den) Beiträge entrichtet und aus der (dem) Leistungen erbracht werden, oder nicht. In einigen Fällen werden diese Vereinbarungen gesetzlich auferlegt und gehen nicht auf das Tun des Unternehmens zurück.
- 27.10 Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus dessen grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen ergibt, entweder als **beitragsorientierte Pläne** oder als **leistungsorientierte Pläne** klassifiziert.

- (a) 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 oder zu direkten Leistungsauszahlungen an Mitarbeiter 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. Damit richtet sich die Höhe der Leistungen nach der Höhe der Beiträge, die ein Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den Plan oder ein Versicherungsunternehmen gezahlt hat, und den Erträgen aus der Anlage dieser Beiträge.
- (b) Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen. Im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und frühere Arbeitnehmer, und das versicherungsmathematische Risiko (d.h. dass die zugesagten Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko werden wirtschaftlich betrachtet 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.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber und staatliche Pläne

- 27.11 Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber und staatliche Pläne sind von einem Unternehmen auf der Grundlage der Bestimmungen des Plans unter Einschluss faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte der Pläne hinausgehen, als beitragsorientierte Pläne oder als leistungsorientierte Pläne zu klassifizieren. Falls jedoch keine ausreichenden Informationen vorliegen, um einen leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber wie einen leistungsorientierten Plan zu bilanzieren, hat das Unternehmen
- (a) den Plan gemäß Paragraph 27.13 zu bilanzieren, als wäre er ein beitragsorientierter Plan, und
 - (b) die Tatsache, dass der Plan ein leistungsorientierter Plan ist, und den Grund, dessentwegen er als beitragsorientierter Plan bilanziert wird, zusammen mit jeglichen verfügbaren Informationen über die Vermögensüber- oder -unterdeckung und etwaigen Auswirkungen auf das Unternehmen anzugeben.

Versicherte Leistungen

- 27.12 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 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 zukünftigen Leistungen an Arbeitnehmer leistet, die sich auf in der laufenden oder in früheren Perioden erdiente Leistungen beziehen.

Eine faktische Verpflichtung kann indirekt durch den Plan, durch den Mechanismus zur Festlegung zukünftiger Beiträge oder dadurch entstehen, dass der Versicherer ein **verbundenes Unternehmen** ist. Wenn eine solche rechtliche oder faktische Verpflichtung beim Unternehmen verbleibt, hat das Unternehmen den Plan als leistungsorientierten Plan zu behandeln.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Beitragsorientierte Pläne

Erfassung und Bewertung

- 27.13 Das Unternehmen hat den zu zahlenden Beitrag für eine Periode wie folgt zu erfassen:
- (a) als Schuld nach Abzug bereits entrichteter Beträge. Falls die Beitragszahlungen denjenigen Beitrag übersteigen, der der bis zum Berichtsstichtag erbrachten Arbeitsleistung entspricht, so hat das Unternehmen den Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu aktivieren;
 - (b) als Aufwand, es sei denn, die Kosten sind
 - (i) in den Herstellungskosten von Vorräten gemäß Abschnitt 12 *Vorräte* oder

- (ii) in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gemäß Abschnitt 16 *Sachanlagen* enthalten.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Leistungsorientierte Pläne

Ansatz

- 27.14 Unter Anwendung des allgemeinen Erfassungsgrundsatzes aus Paragraph 27.3 auf leistungsorientierte Pläne erfasst ein Unternehmen
- (a) eine Schuld für seine Verpflichtungen im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne abzüglich des Planvermögens – seine „Schuld aus einem leistungsorientierten Plan“ (siehe Paragraphen 27.15 bis 27.20) – und
 - (b) die Nettoveränderungen dieser Schuld im Verlauf der Berichtsperiode als Kosten seines leistungsorientierten Plans während der Periode (siehe Paragraphen 27.21 bis 27.25).

Bewertung der Schuld aus einem leistungsorientierten Plan

- 27.15 Ein Unternehmen hat eine **Schuld aus einem leistungsorientierten Plan** für seine Verpflichtungen im Rahmen leistungsorientierter Pläne als Saldo folgender Beträge zu bemessen:
- (a) dem **Barwert** seiner Verpflichtungen aus leistungsorientierten Plänen (seine **leistungsorientierte Verpflichtung**) zum Berichtsstichtag (Paragraph 27.17 beinhaltet Leitlinien für die Diskontierung) abzüglich
 - (b) des beizulegenden Zeitwerts des **Planvermögens** (sofern ein solches vorliegt) am Berichtsstichtag, aus dem die Verpflichtungen unmittelbar erfüllt werden. Die Paragraphen 11.14 bis 11.17 beinhalten Vorschriften zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts solchen Planvermögens, das aus **finanziellen Vermögenswerten** besteht.
- 27.16 Der Barwert der Verpflichtungen eines Unternehmens aus leistungsorientierten Plänen zum Berichtsstichtag hat den geschätzten Betrag der in der laufenden Periode und in früheren Perioden im Austausch für die erbrachten Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer erdienten Leistungen widerzuspiegeln, einschließlich Anwartschaften, die noch nicht **unverfallbar** (siehe Paragraph 27.23) sind, und Auswirkungen von Leistungsformeln, die dem Mitarbeiter erhöhte Leistungen in späteren Dienstjahren zusagen. Dazu muss ein Unternehmen auf Grundlage der Leistungsformel des Planes bestimmen, wie viel der Leistung der laufenden und früheren Perioden zuzuordnen ist, und Schätzungen (versicherungsmathematische Annahmen) zu demographischen Variablen (z.B. Arbeitnehmerfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit) und finanziellen Variablen (z.B. zukünftige Gehaltssteigerungen oder Kostentrends für medizinische Versorgung) vornehmen, die die Kosten für die zugesagten Leistungen beeinflussen. Die versicherungsmathematischen Annahmen sollen unvoreingenommen (weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig) und aufeinander abgestimmt sein und so auszuwählen, dass sie zur bestmöglichen Schätzung der künftigen Cashflows führen, die im Rahmen des Plans entstehen.

Diskontierung

- 27.17 Ein Unternehmen hat seine leistungsorientierte Verpflichtung auf Grundlage eines abgezinsten Gegenwartswerts zu bemessen. Das Unternehmen hat den Zinssatz für die Diskontierung der künftigen Zahlungen auf Grundlage der Renditen zu festzulegen, die am Berichtsstichtag für erstrangige Industrieanleihen am Markt erzielt werden. In Ländern ohne entsprechende Markttiefe für solche Industrieanleihen hat das Unternehmen stattdessen die (am Berichtsstichtag geltenden) Marktrenditen für Staatsanleihen zu verwenden. Währung und Laufzeiten der zugrunde gelegten Industrie- oder Staatsanleihen haben mit der Währung und der voraussichtlichen Periode der zukünftigen Zahlungen überein zu stimmen.

Versicherungsmathematische Bewertungsmethode

- 27.18 Zur Bestimmung seiner leistungsorientierten Verpflichtung, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, falls zutreffend, des nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwandes hat ein Unternehmen die **Methode der laufenden Einmalprämien** anzuwenden.

Planeinführungen, -änderungen, -kürzungen und -abgeltungen

- 27.19 Wenn ein leistungsorientierter Plan in der laufenden Periode eingeführt oder geändert wurde, hat das Unternehmen seine Schuld aus dem leistungsorientierten Plan zu erhöhen oder zu vermindern, um die Änderung widerzuspiegeln und die Erhöhung (Verminderung) erfolgswirksam als Aufwand (Ertrag) zu erfassen. Wenn ein Plan dagegen gekürzt (d.h. die Leistungen haben sich verringert, oder die Gruppe der erfassten Arbeitnehmer hat sich verkleinert) oder abgegolten wird (die Verpflichtung des Arbeitgebers wird vollständig beglichen), ist die leistungsorientierte Verpflichtung zu vermindern oder zu entfernen, und das Unternehmen hat den resultierenden Gewinn oder Verlust erfolgswirksam zu erfassen.

Planvermögen aus einem leistungsorientierten Plan

- 27.20 Wenn Schuld aus einem leistungsorientierten Plan zum Berichtsstichtag geringer als der beizulegende Zeitwert des Planvermögens zu diesem Zeitpunkt ist, weist der Plan eine Vermögensüberdeckung auf. Ein Unternehmen hat eine Vermögensüberdeckung nur in dem Ausmaß als Planvermögen aus einem leistungsorientierten Plan zu erfassen, wie es die Vermögensüberdeckung entweder durch reduzierte Beiträge in der Zukunft oder durch Rückerstattungen aus dem Plan wiedererlangen kann.

Kosten eines leistungsorientierten Plans

- 27.21 Ein Unternehmen hat die während der Berichtsperiode aufgetretene Nettoveränderung seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan mit Ausnahme der Änderungen, die auf während der Periode gezahlte Leistungen an Arbeitnehmer oder Beiträge des Arbeitgebers zurückgehen, als Kosten des leistungsorientierten Plans in der Periode zu erfassen. Diese Kosten sind erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, sie sind
- (a) in den Herstellungskosten von Vorräten gemäß Abschnitt 12 oder
 - (b) in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gemäß Abschnitt 16
- enthalten.
- 27.22 Die Nettoveränderungen der Schuld aus dem leistungsorientierten Plan, die als Kosten eines leistungsorientierten Plans erfasst werden, beinhalten
- (a) Veränderungen der Schuld aus dem leistungsorientierten Plan, die auf von Arbeitnehmern in der Berichtsperiode erbrachte Arbeitsleistungen zurückgehen,
 - (b) Zinsen auf die leistungsorientierte Verpflichtung während der Berichtsperiode,
 - (c) Erträge aus jeglichem Planvermögen und die Nettoveränderung im beizulegenden Zeitwert der erfassten Erstattungsansprüche (siehe Paragraph 27.26) während der Berichtsperiode,
 - (d) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste der Berichtsperiode,
 - (e) Erhöhungen oder Verminderungen der Schuld aus dem leistungsorientierten Plan, die aus der Einführung eines neuen Plans oder der Änderung eines bestehenden Plans in der Berichtsperiode resultieren (siehe Paragraph 27.19), und
 - (f) Verminderungen der Schuld aus dem leistungsorientierten Plan, die aus einer Kürzung oder Abgeltung eines bestehenden Planes in der Berichtsperiode resultieren (siehe Paragraph 27.19).
- 27.23 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 sich die bis zur vollen Anspruchsberechtigung noch zu erbringende Arbeitsleistung an jedem folgenden Berichtsstichtag vermindert. Bei der Bewertung seiner leistungsorientierten Verpflichtung berücksichtigt ein Unternehmen 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.
- 27.24 Wenn Leistungen auf zukünftigen Gehältern fußen, hat ein Unternehmen seine leistungsorientierten Verpflichtungen auf einer Grundlage zu bewerten, die die geschätzten künftigen Gehaltssteigerungen widerspiegelt.

- 27.25 Wenn Leistungen um Beträge verringert werden, die den Arbeitnehmern im Rahmen von staatlich geförderten Plänen gezahlt werden, hat ein Unternehmen seine leistungsorientierten Verpflichtungen auf einer Grundlage zu bewerten, die nur diejenigen im Rahmen der staatlich geförderten Plänen zahlbaren Leistungen widerspiegelt,
- (a) die vor dem Berichtsstichtag in Kraft getreten sind oder
 - (b) bei denen die Erfahrungen aus der Vergangenheit oder anderweitige verlässliche Hinweise darauf hindeuten, dass sich die staatlichen Leistungen in einigermaßen vorhersehbarer Weise ändern werden, z.B. in Anlehnung an zukünftige Veränderungen des allgemeinen Preis- oder Gehaltsniveaus.

Erstattungen

- 27.26 Wenn ein Unternehmen 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 gesondert als Vermögenswert zu bilanzieren. Das Unternehmen hat den Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. In der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Aufwand, der sich auf einen leistungsorientierten Plan bezieht, nach Abzug der Erstattungen erfasst werden.

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

- 27.27 Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören z.B.
- (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, sowie
 - (e) aufgeschobene Vergütungen, sofern diese zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der sie verdient wurden, ausgezahlt werden.
- 27.28 Ein Unternehmen hat eine Schuld für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzusetzen und sie mit dem Saldo der folgenden Beträge zu bewerten:
- (a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Berichtsstichtag abzüglich
 - (b) des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens (sofern ein solches vorliegt), aus dem die Verpflichtungen unmittelbar erfüllt werden, zum Berichtsstichtag.

Ein Unternehmen hat die Veränderung der Schuld gemäß Paragraph 27.21 zu erfassen.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

- 27.29 Ein Unternehmen kann aufgrund gesetzlicher Bestimmungen, vertraglicher oder tarifvertraglicher Vereinbarungen mit den Arbeitnehmern oder deren Vertretern oder aufgrund einer faktischen Verpflichtung, die sich aus der betrieblichen Praxis, Gewohnheit oder eigenem Streben nach Gleichbehandlung ergibt, verpflichtet sein, Zahlungen (oder andere Leistungen) an Arbeitnehmer zu leisten, wenn es deren Arbeitsverhältnisse beendet. Derartige Zahlungen sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Erfassung

- 27.30 Da sich für ein Unternehmen aus Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen ergibt, hat ein Unternehmen sie sofort erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen.
- 27.31 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.
- 27.32 Ein Unternehmen hat Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur dann als Schuld und Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist,
- (a) entweder das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers oder einer Arbeitnehmergruppe vor dem Zeitpunkt der regulären Pensionierung zu beenden oder

- (b) Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses aufgrund eines Angebots zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens zu erbringen.
- 27.33 Ein Unternehmen ist nur dann nachweislich zur Beendigung eines Arbeitsverhältnisses verpflichtet, wenn es für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen detaillierten formalen Plan besitzt und keine realistische Möglichkeit besitzt, sich dem Plan zu entziehen.

Bewertung

- 27.34 Ein Unternehmen hat die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem bestmöglichen Schätzwert für die Ausgaben zu bewerten, die zur Erfüllung der Verpflichtung am Berichtsstichtag erforderlich wären. Im Falle eines Angebots zur Förderung des freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens sind die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Grundlage der Anzahl von Arbeitnehmern, die das Angebot voraussichtlich annehmen werden, zu bewerten.
- 27.35 Sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als zwölf Monate nach dem Ende der Berichtsperiode fällig, sind sie zu ihrem Barwert anzusetzen.

Angaben

Angaben über kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

- 27.36 Dieser Abschnitt schreibt keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer vor.

Angaben über beitragsorientierte Pläne

- 27.37 Ein Unternehmen hat die Gesamtkosten der beitragsorientierten Pläne für die Periode anzugeben und die Beträge, die (a) erfolgswirksam als Aufwand erfasst wurden und (b) in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts enthalten sind.

Angaben über leistungsorientierte Pläne

- 27.38 Ein Unternehmen hat die folgenden Angaben über leistungsorientierte Pläne zu tätigen:
- (a) eine allgemeine Beschreibung der Art des Plans, einschließlich der Finanzierungsmethode;
 - (b) die vom Unternehmen angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zur Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste und die Beträge der im Verlauf der Periode erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste;
 - (c) eine Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung, die die gezahlten Versorgungsleistungen und alle anderen Veränderungen getrennt aufzeigt;
 - (d) eine Aufgliederung der Schuld aus leistungsorientierten Plänen in Beträge aus Plänen, die nicht finanziert werden, und in Beträge aus Plänen, die ganz oder teilweise aus einem Fonds finanziert werden;
 - (e) eine Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens und der Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte aller als Vermögenswert angesetzten Erstattungsansprüche, wobei Folgendes getrennt aufzuzeigen ist, sofern zutreffend:
 - (i) die Beiträge des Arbeitgebers,
 - (ii) die Beiträge der Teilnehmer des Plans,
 - (iii) die gezahlten Versorgungsleistungen und
 - (iv) anderweitige Änderungen des Planvermögens;
 - (f) die erfolgswirksam als Periodenaufwand erfassten Gesamtkosten in Bezug auf die leistungsorientierten Pläne und die Posten, in denen sie enthalten sind;
 - (g) die Gesamtkosten der Periode in Bezug auf die leistungsorientierten Pläne, die
 - (i) in den Herstellungskosten von Vorräten gemäß Abschnitt 12 oder
 - (ii) in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gemäß Abschnitt 16 enthalten sind;

- (h) der Prozentsatz oder Betrag des beizulegenden Zeitwerts für jede Hauptkategorie des Planvermögens, einschließlich (aber nicht beschränkt auf) Eigenkapitalinstrumente, Schuldinstrumente, Immobilien und alle anderweitigen Vermögenswerte, am gesamten Planvermögen;
- (i) die im beizulegenden Zeitwert des Planvermögens enthaltenen Beträge für
 - (i) jede Kategorie eigener **Finanzinstrumenten** des Unternehmens und
 - (ii) alle selbstgenutzten Immobilien oder andere vom Unternehmen genutzten Vermögenswerte;
- (j) die tatsächlichen Erträge aus dem Planvermögen sowie
- (k) die wichtigsten verwendeten versicherungsmathematischen Annahmen, einschließlich, sofern zutreffend,
 - (i) der Abzinsungssätze,
 - (ii) der erwarteten Renditen jeglichen Planvermögens für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden,
 - (iii) der erwarteten Lohn- oder Gehaltssteigerungen und
 - (iv) der Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung.

Angaben über andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

- 27.39 Für jede Kategorie von anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer, die ein Unternehmen seinen Arbeitnehmern zur Verfügung stellt, hat das Unternehmen die Art der Leistung, den Betrag seiner Verpflichtung und den Finanzierungsstatus zum Berichtsstichtag sowie den Betrag jeglicher in der laufenden Periode anfallender versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste sowie seine **Bilanzierungs- und Bewertungsmethode** für solche versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste anzugeben.

Angaben über Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

- 27.40 Für jede Kategorie von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die ein Unternehmen seinen Arbeitnehmern gewährt, hat das Unternehmen die Art der Leistung, seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode, sowie den Betrag der Verpflichtung und den Finanzierungsstatus zum Berichtsstichtag anzugeben.
- 27.41 Wenn die Anzahl der Arbeitnehmer ungewiss ist, die einem Angebot auf Leistungen zwecks Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse zustimmen, liegt eine Eventualschuld vor. Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten* schreibt einem Unternehmen vor, Informationen über seine Eventualschulden anzugeben, es sei denn, die Möglichkeit eines Abflusses bei Erfüllung ist unwahrscheinlich.

Abschnitt 28

Ertragsteuern

- 28.1 Für die Zwecke dieses Standard[entwurf]s beinhalten **Ertragsteuern** alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage der **zu versteuernden Ergebnisse**. Ertragsteuern beinhalten auch Steuern wie Quellensteuern, welche von einem **Tochterunternehmen**, einem **assoziierten Unternehmen** oder einem **Joint Venture** aufgrund von Ausschüttungen an das berichtenden Unternehmen geschuldet werden.
- 28.2 Dieser Abschnitt erfordert von einem Unternehmen die Erfassung der laufenden und künftigen steuerlichen Folgen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen, die sich im Jahresabschluss niedergeschlagen haben. Tatsächliche Steuerschulden und Steueransprüche werden für **tatsächliche Steuern**, die geschuldet werden oder erstattungsfähig sind, erfasst. **Latente Steuerschulden** und **latente Steueransprüche** werden aufgrund der steuerlichen Folgen aus künftigen Realisierungen von Vermögenswerten oder Erfüllungen von Schulden des Unternehmens zu deren derzeitigen **Buchwerten**, von bestimmten begrenzten Ausnahmen abgesehen, und aufgrund nicht genutzter steuerlicher Verluste und steuerlicher Erstattungsansprüche angesetzt.

Steuerwert

- 28.3 Der **Steuerwert** ist die Bewertung eines Vermögenswerts, einer Schuld oder eines Eigenkapitalinstruments auf Grundlage des einschlägigen Steuerrechts. Dieser Vermögenswert, diese Schuld oder dieses Eigenkapitalinstrument kann sowohl aufgrund steuerlicher oder handelsrechtlicher Vorschriften, nur aufgrund steuerlicher, nicht jedoch handelsrechtlicher Vorschriften, oder nur aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften, nicht jedoch steuerlicher Vorschriften angesetzt worden sein. Mit anderen Worten: Der Steuerwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld ist der Betrag, der bilanziert würde, wenn die Bilanz auf Grundlage steuerlicher Vorschriften aufgestellt worden wäre.
- 28.4 Die folgenden Beispiele verdeutlichen das Konzept des Steuerwerts:
- Eine Maschine habe Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 100. Für steuerliche Zwecke wurden in der laufenden und in früheren Perioden bereits Abschreibungen in Höhe von 30 abgezogen, und die verbleibenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind in zukünftigen Perioden entweder als Abschreibung oder durch einen Abzug bei Abgang steuerlich abzugsfähig. Der sich aus der Nutzung der Maschine ergebende Erlös ist zu versteuern, ein jeglicher Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Maschine wird zu versteuern und ein jeglicher Veräußerungsverlust steuerlich abzugsfähig sein. Der Steuerwert der Maschine beträgt 70.
 - Eine Zinsforderung hat einen Buchwert von 100. Die entsprechenden Zinserträge werden bei Zufluss besteuert. Der Steuerwert der Zinsforderung beträgt Null.
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen haben einen Buchwert von 100. Der damit verbundene Erlös wurde bereits in das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) einbezogen. Der Steuerwert der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beträgt 100.
 - Eine Darlehensforderung hat einen Buchwert von 100. Die Rückzahlung des Darlehens wird keine steuerlichen Konsequenzen haben. Der Steuerwert des Darlehens beträgt 100.

Temporäre Differenzen

- 28.5 **Temporäre Differenzen** sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Steuerwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld und deren Buchwert im Abschluss, die zu einem zu versteuernden oder abzugsfähigen Betrag führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld beglichen wird. Temporäre Differenzen können entweder zu versteuern oder abzugsfähig sein:
- Zu versteuernde temporäre Differenzen** sind temporäre Unterschiede, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld beglichen wird.
 - Abzugsfähige temporäre Differenzen** sind temporäre Unterschiede, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld beglichen wird.

Temporäre Differenzen die zugleich zeitliche Differenzen sind

- 28.6 Einige temporäre Differenzen entstehen, wenn Erträge oder Aufwendungen das handelsrechtliche Ergebnis einer Periode beeinflussen, während das steuerliche Ergebnis in einer anderen Periode beeinflusst wird. Solche temporären Differenzen werden häufig als **zeitliche Differenzen** bezeichnet.

Zeitliche Differenzen – Beispiele

- 28.7 Eine zeitliche Differenz führt zu einem latenten Steueranspruch, wenn
- (a) eine Ausgabe für steuerliche Zwecke später abzugsfähig ist, als sie als Aufwand im handelsrechtlichen Abschluss erfasst wird. In einigen Rechtskreisen werden beispielsweise
 - (i) Renten oder andere Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer über die Perioden der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers hinweg als Aufwand gebucht, sind aber erst in zukünftigen Perioden, wenn die Beiträge oder Zahlungen geleistet werden, steuerlich abzugsfähig;
 - (ii) Ausgaben für Gewährleistungen erfasst, wenn die damit verbundenen Verkäufe getätigt worden sind. Sie sind aber steuerlich erst abzugsfähig, wenn sie ausgezahlt werden;
 - (iii) steuerliche Verluste nicht gegen einen zu versteuernden Gewinn der laufenden oder vergangenen Perioden aufgerechnet werden können. Sie können aber vorgetragen werden, um künftige zu versteuernde Gewinne zu vermindern;
 - (iv) Ausgaben für zweifelhafte Forderungen erfasst, wenn die Forderungen als uneinbringlich eingeschätzt werden; sie sind aber erst steuerlich abzugsfähig, wenn ein Kunde sich in ein offizielles Insolvenzverfahren begibt.
 - (b) ein Ertrag früher zu versteuern ist, als er im handelsrechtlichen Abschluss erfasst wird. In einigen Rechtskreisen werden beispielsweise
 - (i) von Kunden erhaltene Vorauszahlungen bei Zufluss besteuert, sie qualifizieren aber noch nicht für eine Erfassung als Ertrag;
 - (ii) unrealisierte konzerninterne Gewinne aus Vorräten im Rahmen der Konsolidierung auf Konzernebene eliminiert;
 - (iii) beim Verkauf von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten **finanziellen Vermögenswerten** für steuerliche Zwecke Erträge erfasst, die als Geschäftsvorfälle qualifizieren aber handelsrechtlich nicht für die Erfassung als Verkauf.
- 28.8 Eine zeitliche Differenz führt zu einer latenten Steuerschuld wenn
- (a) ein Ertrag später besteuert wird, als er im handelsrechtlichen Abschluss erfasst wird. In einigen Rechtskreisen werden zum Beispiel
 - (i) Erhöhungen des beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts erfolgswirksam erfasst, diese Erhöhungen werden aber erst besteuert, wenn der Vermögenswert verkauft wird;
 - (ii) Umsatzerlöse handelsrechtlich entsprechend des Fertigstellungsgrads eines Auftrags oder eines Geschäftes erfasst (manchmal als Percentage-of-Completion-Methode bezeichnet), für steuerliche Zwecke werden die Umsatzerlöse aber erst dann besteuert, wenn der Auftrag oder das Geschäft abgeschlossen ist;
 - (iii) die nicht ausgeschütteten Gewinne von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures erfolgswirksam erfasst, sie werden aber erst Gegenstand der Besteuerung, wenn sie an das Mutterunternehmen ausgeschüttet werden.
 - (b) ein Aufwand für steuerliche Zwecke früher abzugsfähig ist, als er handelsrechtlich als Aufwand erfasst wird. In einigen Rechtskreisen werden zum Beispiel
 - (i) Vermögenswerte steuerlich schneller abgeschrieben als handelsrechtlich;
 - (ii) Fremdkapitalkosten oder Entwicklungskosten in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten erfasst, sie sind aber steuerlich bei ihrem Anfall abzugsfähig.

Weitere temporäre Differenzen, die keine zeitlichen Differenzen darstellen

- 28.9 Manche temporäre Differenzen sind keine zeitlichen Differenzen. Solche temporären Differenzen können entstehen

- (a) wenn Gewinne und Verluste außerhalb der handelsrechtlichen Berichtsperiode erfasst werden, jedoch die steuerliche Erfassung in einer davon abweichenden Periode stattfindet;
- (b) beim erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden, entweder im Rahmen eines **Unternehmenszusammenschlusses** oder außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses;
- (c) aufgrund von Veränderungen des Steuerwerts eines Vermögenswerts oder einer Schuld, die sich nicht auf den steuerpflichtigen Gewinn der Periode auswirken.

Geschäfts- oder Firmenwert

- 28.10 Weicht der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts, der durch einen Unternehmenszusammenschluss entstanden ist, von dessen Steuerwert ab, so besteht eine temporäre Differenz. Der latente Steueranspruch, der sich aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts ergibt, wird im Rahmen der bilanziellen Abbildung des Unternehmenszusammenschlusses erfasst. Gemäß Paragraph 28.18(c) besteht für den Ansatz einer latenten Steuerschuld aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts eine Ausnahme.

Temporäre Differenzen im Konzernabschluss

- 28.11 Im Konzernabschluss gibt es zwei Ursachen für temporäre Differenzen:
- (a) Unterschiede zwischen den Buchwerten der einzelnen Vermögenswerte und Schulden im Konzernabschluss und deren Steuerwerten nach dem einschlägigen Steuerrecht des einzelnen Konzernunternehmens. Diese temporären Differenzen werden zuweilen als „innere Basisdifferenzen“ bezeichnet.
 - (b) Unterschiede zwischen dem Buchwert der Beteiligung des Mutterunternehmens oder des Investors an dessen Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Joint Venture und dem Steuerwert dieser Beteiligung nach dem für den Investor einschlägigen Steuerrecht. Diese temporären Differenzen werden oftmals als „äußere Basisdifferenzen“ bezeichnet.
- 28.12 In den Rechtskreisen, in denen eine Konzernsteuererklärung abgegeben wird und Steuern auf der Grundlage von Konzernzahlen bemessen werden, wird der Steuerwert auf der Grundlage von Konzernzahlen bestimmt. In den Rechtskreisen, in denen sich die Steuern auf der Grundlage des einzelnen Konzernunternehmens bemessen, wird der Steuerwert durch Bezugnahme auf die Steuerberechnung des einzelnen Unternehmens bestimmt.

Ansatz von tatsächlichen Steuerschulden und Steueransprüchen

- 28.13 Ein Unternehmen hat eine Schuld für nicht entrichtete tatsächliche Steuern aus der laufenden und früheren Periode(n) anzusetzen. Falls der für die laufende und frühere Periode(n) bereits entrichtete Betrag den für diese Perioden geschuldeten Betrag übersteigt, hat das Unternehmen den Überschuss als Vermögenswert anzusetzen.
- 28.14 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert für den Vorteil eines steuerlichen Verlustrücktrags der laufenden Periode, der in der Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern früherer Perioden besteht, anzusetzen.

Ansatz von latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüchen

Zu versteuernde temporäre Differenzen

- 28.15 Ein Unternehmen hat eine latente Steuerschuld für alle zu versteuernden temporären Differenzen anzusetzen; hiervon ausgenommen sind die in Paragraph 28.18 beschriebenen Sachverhalte.

Abzugsfähige temporäre Differenzen, ungenutzte steuerliche Verluste und ungenutzte Steuererstattungen

- 28.16 Vorbehaltlich Paragraph 28.18(a) hat ein Unternehmen einen latenten Steueranspruch für
- (a) sämtliche abzugsfähigen temporären Differenzen, außer den in Paragraph 28.18(b) beschriebenen,
 - (b) Verlustvorträge und ungenutzte Steuererstattungen sowie
 - (c) Unterschieden zwischen

- (i) Beträgen, die das Unternehmen ursprünglich als Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder sonstiger Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld erfasst, und
- (ii) den diesbezüglichen Beträgen aus diesem Vermögenswert oder dieser Schuld, die erwartungsgemäß abzugsfähig sind oder in das zu versteuernde Einkommen künftiger Perioden einfließen,

anzusetzen.

Solche Differenzen können aus Unternehmenszusammenschlüssen oder dem ursprünglichen Erwerb einzelner Vermögenswerte und Schulden resultieren. Ein latenter Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld wird zum Beispiel dann erfasst, wenn der Betrag, der auf einen im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerts entfällt, dessen beizulegendem Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt entspricht, die künftige steuerliche Abzugsfähigkeit jedoch gesetzlich auf die ursprünglichen Anschaffungswerte des erworbenen Unternehmens begrenzt ist.

Erstmaliger Ansatz von Vermögenswerten und Schulden

- 28.17 Ein Unternehmen hat die Grundsätze der Paragraphen 28.15 und 28.16 zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung eines Vermögenswerts oder einer Schuld anzuwenden, unabhängig davon, ob sie im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses oder auf andere Art erworben wurden. Der Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld beim erstmaligen Ansatz beeinflusst den Betrag der zu erfassenden latenten Steuerschuld bzw. des zu erfassenden latenten Steueranspruchs. Folglich wird der Buchwert dieses Vermögenswerts bzw. dieser Schuld beim erstmaligen Ansatz dem beizulegenden Zeitwert entsprechen, den dieser Vermögenswert bzw. diese Schuld gehabt hätte, wenn sein (ihr) Steuerwert und beizulegender Zeitwert identisch wären. Außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses hat ein Unternehmen jeglichen Unterschied zwischen (a) der Summe des Buchwerts des Vermögenswerts oder der Schuld und dem daraus resultierenden latenten Steuersaldo und (b) dem geleisteten oder erhaltenen Betrag als Anpassung des latenten Steuersaldos zu erfassen.

Ausnahmen von den Grundsätzen der Erfassung latenter Steuern

- 28.18 Die folgenden Sachverhalte stellen Ausnahmen von den in den Paragraphen 28.15 bis 28.17 niedergelegten Grundsätzen der Erfassung latenter Steuern dar:
- (a) Ein Unternehmen hat einen latenten Steueranspruch nur in dem Ausmaß anzusetzen, wie es **wahrscheinlich** ist, dass ausreichend künftige steuerpflichtige Gewinne zur Verfügung stehen, um die latenten Steueransprüche zu erfüllen.
 - (b) Ein Unternehmen darf einen latenten Steueraufwand (-ertrag) oder damit verbundene latente Steuerschulden (-ansprüche) für temporäre Differenzen im Zusammenhang mit noch nicht ausgeschütteten Ergebnissen von ausländischen Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures nicht erfassen, es sei denn, es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehrt.
 - (c) Ein Unternehmen darf eine latente Steuerschuld für temporäre Differenzen im Zusammenhang mit dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht ansetzen.

Unmittelbare Erfassung im Eigenkapital

- 28.19 Ein Unternehmen hat Veränderungen einer tatsächlichen oder latenten Steuerschuld oder eines tatsächlichen oder latenten Steueranspruchs unmittelbar im Eigenkapital statt erfolgswirksam zu erfassen, wenn der Ertrag oder der Aufwand, der zu dieser temporären Differenz führte, unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurde.

Bewertung

Bewertung tatsächlicher Steueransprüche und Steuerschulden

- 28.20 Ein Unternehmen bewertet tatsächliche Steuerschulden (-ansprüche) aus laufenden oder vorhergehenden Perioden und den zugehörigen **Steueraufwand (-ertrag)** mit dem Betrag, mit dessen Begleichung an die (Erstattung von den) Steuerbehörden zu rechnen ist, wobei die Steuersätze (und Steuergesetze) zugrunde zu legen sind, die zum **Berichtsstichtag** in Kraft oder **so gut wie in Kraft** sind.

Bewertung von latenten Steuerschulden (-ansprüchen)

- 28.21 Ein Unternehmen hat latente Steueransprüche und -schulden und damit verbundenen Steueraufwand (-ertrag) mit den Steuersätzen zu bewerten, deren Anwendung in der Periode erwartet wird, in der der Vermögenswert realisiert oder eine Schuld beglichen wird, basierend auf den Steuersätzen (Steuervorschriften), die am Berichtsstichtag in Kraft oder so gut wie in Kraft sind.

Abzinsung

- 28.22 Obwohl latente Steueransprüche und latente Steuerschulden zu zukünftigen Cashflows führen, darf ein Unternehmen sie nicht abzinsen, um den Zeitwert des Geldes widerzuspiegeln.

Anzuwendender Steuersatz

- 28.23 Sind unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Niveaus des zu versteuernden Ergebnisses anzuwenden, hat ein Unternehmen latente Steueraufwendungen (-erträge) und damit verbundene latente Steuerschulden (-ansprüche) mit den in Kraft oder so gut wie in Kraft befindlichen Durchschnittssätzen zu bewerten, deren Anwendung es für das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) in den Perioden erwartet, in denen es mit der Umkehrung der temporären Differenzen rechnet.
- 28.24 Die Bewertung der latenten Steueraufwendungen (-erträge) und verbundenen latenten Steuerschulden (-ansprüche) 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 begleichen. Wenn beispielsweise die temporäre Differenz aus einem Ertragsposten entsteht, der erwartungsgemäß als Veräußerungsgewinn in einer künftigen Periode besteuert wird, dann wird der latente Steueraufwand unter Verwendung des Steuersatzes für Veräußerungsgewinne ermittelt.
- 28.25 In manchen Rechtskreisen sind Ertragsteuern einem erhöhten oder verminderten Steuersatz unterworfen, falls der Periodengewinn oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. In anderen Rechtskreisen werden Ertragsteuern erstattet oder sind nachzuzahlen, falls der Periodengewinn oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. Unter diesen Umständen sind die tatsächlichen und latenten Steuern mit dem Steuersatz, der auf nicht ausgeschüttete Gewinne anzuwenden ist, zu bewerten, bis das Unternehmen eine Verpflichtung zur Dividendenausschüttung erfasst. Wenn das Unternehmen eine Verpflichtung zur Dividendenausschüttung ansetzt, hat es die (den) resultierende(n) tatsächliche(n) oder latente(n) Steuerschuld (-anspruch) und den verbundenen Steueraufwand (-ertrag) zu erfassen.

Überprüfung von latenten Steueransprüchen

- 28.26 Ein Unternehmen hat den Buchwert eines latenten Steueranspruchs zu jedem Berichtsstichtag zu überprüfen. Ein Unternehmen hat den Buchwert eines latenten Steueranspruchs in dem Umfang zu vermindern und den Steueraufwand im Umfang der Wertminderung zu erhöhen, wie es ist nicht länger wahrscheinlich ist, dass ausreichend zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, um die Rückgewinnung des latenten Steueranspruchs zu ermöglichen. Das Unternehmen hat die Minderungen in dem Umfang wieder aufzuheben, wie es nachfolgend wahrscheinlich wird, dass ausreichend zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird.

Quellensteuer auf Dividenden

- 28.27 Wenn ein Unternehmen Dividenden an seine Anteilseigner zahlt, kann es dazu verpflichtet sein, einen Teil der Dividenden im Namen der Anteilseigner an die Steuerbehörden zu entrichten. Ein solcher Betrag, der an die Steuerbehörden geleistet wird oder zu leisten ist, wird als Teil der Dividende unmittelbar im Eigenkapital erfasst.

Angaben

- 28.28 Ein Unternehmen hat die Hauptbestandteile des Steueraufwands (-ertrags) getrennt anzugeben. Zu solchen Bestandteilen des Steueraufwands (-ertrags) können gehören:
- (a) der tatsächliche Ertragsteueraufwand (-ertrag);

- (b) alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern;
- (c) der Betrag des latenten Steueraufwands (-ertrags), der auf das Entstehen bzw. die Umkehrung temporärer Differenzen zurückzuführen ist;
- (d) der Betrag des latenten Steueraufwands (-ertrags), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht;
- (e) der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aufgrund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge bisher nicht berücksichtigter temporärer Differenzen einer früheren Periode; sowie
- (f) der latente Steueraufwand (oder -ertrag) aus der Wertminderung oder Aufhebung einer früheren Wertminderung eines latenten Steueranspruches (siehe Paragraph 28.26).

28.29 Ein Unternehmen hat Folgendes getrennt anzugeben:

- (a) den Gesamtbetrag tatsächlicher und latenter Steuern in Bezug auf Posten, die unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden;
- (b) eine Überleitungsrechnung zwischen dem erfassten Steueraufwand (-ertrag) und dem Steueraufwand (-ertrag), der aus dem Produkt aus Periodenergebnis und einschlägigem Steuersatz bzw. einschlägigen Steuersätzen zu erwarten wäre, wobei jeder bedeutende Unterschied gesondert anzugeben ist;
- (c) eine Erläuterung zu Änderungen des einschlägigen Steuersatzes bzw. der einschlägigen Steuersätze im Vergleich zu der vorherigen **Berichtsperiode**;
- (d) der Betrag (und das Datum des Verfalls, soweit vorhanden) der temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde;
- (e) den Gesamtbetrag temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an ausländischen Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, für die keine latenten Steuerschulden angesetzt worden sind (siehe Paragraph 28.18(b)); sowie
- (f) den Gesamtbetrag temporärer Differenzen im Zusammenhang mit dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts, für den keine latenten Steuerschulden erfasst wurde (siehe Paragraph 28.18(c)).

28.30 Unter den in Paragraph 28.25 beschriebenen Umständen hat ein Unternehmen die Art der möglichen ertragsteuerlichen Konsequenzen anzugeben, die sich aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner ergeben. Zusätzlich hat das Unternehmen die Beträge der möglichen ertragsteuerlichen Konsequenzen anzugeben, sofern sie praktisch bestimmbar sind, und die Tatsache, ob irgendwelche nicht bestimmbar möglichen ertragsteuerlichen Konsequenzen bestehen.

Abschnitt 29

Rechnungslegung in Hochinflationländern

- 29.1 **Hochinflation** lässt sich durch Anhaltspunkte im wirtschaftlichen Umfeld eines Landes erkennen. Eine Wirtschaft ist hochinflationär, wenn die kumulative Preissteigerungsrate sich innerhalb von drei Jahren 100% nähert oder 100% überschreitet.
- 29.2 Ein Unternehmen, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationlandes ist, hat nach diesem Standard[entwurf] IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationländern* bei der Aufstellung und Darstellung seines Abschlusses anzuwenden.
- 29.3 Kurz zusammengefasst erfordert IAS 29, dass der Abschluss eines Unternehmens, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationlandes ist, in der Darstellungswährung zum Ende der **Berichtsperiode** anzugeben ist. Die nach Paragraph 3.12 geforderten Vergleichszahlen für die Vorperiode sowie alle anderen Informationen für frühere Perioden sind ebenfalls zu der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit anzugeben. Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten ist erfolgswirksam zu erfassen und gesondert anzugeben.

Abschnitt 30

Fremdwährungsumrechnung

30.1 Ein Unternehmen kann ausländische Geschäftsbeziehungen auf zweierlei Weise eingehen. Es kann Geschäftsvorfälle in fremder Währung oder ausländische Geschäftsbetriebe haben. Ein Unternehmen kann des Weiteren seinen Abschluss in einer Fremdwährung veröffentlichen. Dieser Abschnitt schreibt vor, wie Fremdwährungsgeschäfte und ausländische Geschäftsbetriebe in den Abschluss eines Unternehmens einbezogen werden und wie ein Abschluss in eine **Darstellungswährung** umgerechnet wird. Die Bilanzierung von auf fremde Währung lautenden **Finanzinstrumenten** und die Bilanzierung von Sicherheitsbeziehungen für Fremdwährungsposten werden in Abschnitt 11 *Finanzinstrumente* behandelt.

Funktionale Währung

30.2 Jedes Unternehmen hat seine **funktionale Währung** festzustellen. Die funktionale Währung ist die Währung des primären Wirtschaftsumfelds, in dem das Unternehmen tätig ist.

30.3 Das primäre Wirtschaftsumfeld, in dem ein Unternehmen tätig ist, ist normalerweise das Umfeld, in dem es hauptsächlich Zahlungsmittel erwirtschaftet und aufwendet. Deshalb sind die nachfolgenden genannten die wichtigsten Faktoren, die ein Unternehmen bei der Bestimmung seiner funktionalen Währung zu berücksichtigen hat:

- (a) die Währung,
 - (i) welche die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen hauptsächlich beeinflusst (dies ist oftmals die Währung, in der die Verkaufspreise für seine Waren und Dienstleistungen angegeben und abgerechnet werden) und
 - (ii) des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und gesetzliche Bestimmungen die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen hauptsächlich bestimmen.
- (b) die Währung, welche Lohn-, Material- und sonstigen Kosten für die Bereitstellung der Waren oder Dienstleistungen hauptsächlich beeinflusst (dies ist häufig die Währung, in der diese Kosten angegeben und abgerechnet werden.)

30.4 Die folgenden Faktoren können ebenfalls Hinweise auf die funktionale Währung eines Unternehmens liefern:

- (a) die Währung, in der Mittel aus Finanzierungstätigkeit (d.h. die Emission schuldrechtlicher und Eigenkapitalinstrumenten) generiert werden.
- (b) die Währung, in der Eingänge aus betrieblicher Tätigkeit üblicherweise einbehalten werden.

30.5 Bei der Bestimmung der funktionalen Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs und der Entscheidung, ob dessen funktionale Währung mit der des Berichtsunternehmens identisch ist, werden die folgenden Faktoren herangezogen (in diesem Kontext entspricht das Berichtsunternehmen dem Unternehmen, das den ausländischen Geschäftsbetrieb als Tochterunternehmen, Niederlassung, assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture unterhält):

- (a) ob die Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs als erweiterter Bestandteil des Berichtsunternehmens oder weitgehend unabhängig ausgeübt wird. Ersteres ist beispielsweise der Fall, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ausschließlich vom Berichtsunternehmen importierte Güter verkauft und die erzielten Einnahmen wieder an dieses zurückleitet. Das Zweite ist beispielsweise der Fall, wenn der Geschäftsbetrieb überwiegend in seiner Landeswährung Zahlungsmittel und andere monetäre Posten ansammelt, Aufwendungen tätigt, Erträge erwirtschaftet und Fremdkapital aufnimmt.
- (b) ob die Geschäftsvorfälle mit dem Berichtsunternehmen einen großen oder kleinen Anteil an der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebes ausmachen.
- (c) ob sich die Cashflows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs direkt auf die Cashflows des Berichtsunternehmens auswirken und jederzeit dorthin zurückgeleitet werden können.
- (d) ob die Cashflows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs ausreichen, um bestehende und normal erwartete Schuldverpflichtungen zu bedienen, ohne dass hierfür Mittel vom Berichtsunternehmen bereitgestellt werden.

Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen in der funktionalen Währung

Erstmaliger Ansatz

- 30.6 Eine Fremdwahrungstransaktion 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 die Verbindlichkeiten oder Forderungen auf fremde Währung lauten, oder
 - (c) auf sonstige Weise Vermögenswerte erwirbt oder veräußert oder Schulden eingeht oder begleicht, die auf fremde Währung lauten.
- 30.7 Ein Unternehmen hat eine Fremdwahrungstransaktion erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem der Fremdwahrungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird.
- 30.8 Der Tag des Geschäftsvorfalles ist der Tag, an dem der Geschäftsvorfall nach diesem Standard[entwurf] erstmals ansatzfähig 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 die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum jedoch nicht sachgerecht.

Bilanzierung zum Ende der Folgeperioden

- 30.9 Am Ende jeder **Berichtsperiode** hat ein Unternehmen
- (a) monetäre Posten in fremder Währung unter Verwendung des Stichtagskurses umzurechnen,
 - (b) nicht-monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einer Fremdwährung bewertet wurden, mit dem Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen, und
 - (c) nicht-monetäre Posten, die mit ihrem beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet werden, mit dem Kurs umzurechnen, der am Tag der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts gültig war.
- 30.10 Ein Unternehmen hat 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, mit Ausnahme der in Paragraph 30.13 beschriebenen Fälle erfolgswirksam in der Berichtsperiode zu erfassen, in der diese Differenzen entstehen.
- 30.11 Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht-monetären Posten unmittelbar im Eigenkapital erfasst, hat ein Unternehmen jeden Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen. Umgekehrt gilt: Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht-monetären Posten erfolgswirksam erfasst, hat ein Unternehmen jeden Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls erfolgswirksam zu erfassen.

Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

- 30.12 Ein Unternehmen kann einen monetären Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber einem ausländischen Geschäftsbetrieb haben. Ein Posten, für den die Abwicklung in einem absehbaren Zeitraum weder geplant noch wahrscheinlich ist, stellt der wirtschaftlichen Substanz nach einen Teil der Nettoinvestition in diesen ausländischen Geschäftsbetrieb dar und wird gemäß Paragraph 30.13 behandelt. Derartige monetäre Posten können langfristige Forderungen bzw. Darlehen beinhalten. Sie beinhalten keine Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.
- 30.13 Umrechnungsdifferenzen aus einem monetären Posten, der Teil einer Nettoinvestition des Berichtsunternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist, sind im separaten Einzelabschluss des Berichtsunternehmens oder, soweit sachgerecht im Einzelabschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs erfolgswirksam zu erfassen. In dem Abschluss, der den ausländischen Geschäftsbetrieb und das Berichtsunternehmen enthält (z.B. dem Konzernabschluss, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ein Tochterunternehmen ist), werden

solche Umrechnungsdifferenzen zunächst als ein separater Bestandteil im Eigenkapital angesetzt und bei einer Veräußerung der Nettoinvestition gemäß Paragraph 30.24 erfolgswirksam erfasst.

Wechsel der funktionalen Währung

- 30.14 Bei einem Wechsel der funktionalen Währung hat das Unternehmen die für die neue funktionale Währung geltenden Umrechnungsverfahren prospektiv ab dem Zeitpunkt des Wechsels anzuwenden.
- 30.15 Wie in Paragraph 30.2 erwähnt, spiegelt die funktionale Währung eines Unternehmens die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Bedingungen 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 Bedingungen geändert haben. Ein Wechsel der Währung, die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens hat, kann beispielsweise zu einem Wechsel der funktionalen Währung führen.
- 30.16 Die Auswirkungen eines Wechsels der funktionalen Währung werden prospektiv bilanziert. Mit anderen Worten: Ein Unternehmen rechnet alle Posten zum Kurs am Tag des Wechsels in die neue funktionale Währung um. Die daraus resultierenden Umrechnungsbeträge für nicht-monetäre Vermögenswerte werden als deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten behandelt. Umrechnungsdifferenzen, die aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehen und die nach Paragraph 30.13 bisher im Eigenkapital klassifiziert wurden, werden erst bei dessen Veräußerung erfolgswirksam erfasst.

Verwendung einer anderen Darstellungswährung als der funktionalen Währung

Umrechnung in die Darstellungswährung

- 30.17 Ein Unternehmen kann seinen Abschluss in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) darstellen. Weicht die Darstellungswährung von der funktionalen Währung des Unternehmens ab, hat das Unternehmen seine Ergebnisse und die **Vermögens- und Finanzlage** 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.
- 30.18 Ein Unternehmen, dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, hat seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Anwendung der folgenden Verfahrensweise in eine andere Darstellungswährung umzurechnen:
- (a) Vermögenswerte und Schulden für jede dargestellte Bilanz (d.h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der jeweiligen Bilanz umzurechnen;
 - (b) Erträge und Aufwendungen für jede Gewinn- und Verlustrechnung (d.h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen und
 - (c) alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind als separater Bestandteil des Eigenkapitals anzusetzen.
- 30.19 Aus praktischen Erwägungen kann ein Unternehmen zur Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten einen Kurs verwenden, der einen Näherungswert für den Umrechnungskurs am Tag des Geschäftsvorfalles darstellt, beispielsweise den Durchschnittskurs einer Periode. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum jedoch nicht sachgerecht.
- 30.20 Die in Paragraph 30.18(c) genannten Umrechnungsdifferenzen ergeben sich aus
- (a) der Umrechnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Wechselkursen an den Tagen der Geschäftsvorfälle und von Vermögenswerten und Schulden zum Stichtagskurs. Solche Umrechnungsdifferenzen entstehen sowohl bei Ertrags- und Aufwandsposten, die erfolgswirksam erfasst werden, als auch solchen, die unmittelbar im Eigenkapital erfasst werden;
 - (b) der Umrechnung des Eröffnungswerts des Reinvermögens zu einem Stichtagskurs, der vom vorherigen Stichtagskurs abweicht.

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 **Minderheitenanteilen** stammen und diesen zuzurechnen sind, diesem zuzuweisen und als Teil des Minderheitenanteils in der Konzernbilanz anzusetzen.

- 30.21 Ein Unternehmen, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationlandes ist, hat seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Anwendung der in den Paragraphen 42 und 43 von IAS 21 dargelegten Verfahrensweise in eine andere Darstellungswährung umzurechnen.

Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des Investors

- 30.22 Bei der Einbeziehung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in den Abschluss des Berichtsunternehmens hat das Unternehmen den üblichen Konsolidierungsverfahren zu folgen. Dazu zählen etwa die Eliminierung von konzerninternen Salden und konzerninternen Transaktionen mit einem Tochterunternehmen (siehe Abschnitt 9 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse* und Abschnitt 14 *Anteile an Joint Ventures*). Ein konzerninterner monetärer Vermögenswert (oder eine konzerninterne monetäre Schuld), ob kurzfristig oder langfristig, darf jedoch nicht gegen die entsprechende konzerninterne Schuld (oder den konzerninternen Vermögenswert) verrechnet werden, ohne dass das Ergebnis von Währungsschwankungen im Konzernabschluss ausgewiesen wird. Dies liegt daran, dass der monetäre Posten eine Verpflichtung darstellt, eine Währung in eine andere umzurechnen, und das Berichtsunternehmen Erfolge aus Währungsschwankungen aussetzt. Demgemäß hat das Berichtsunternehmen eine derartige Umrechnungsdifferenz in seinem Konzernabschluss weiter erfolgswirksam zu erfassen oder, falls sie den Umständen entstammt, die in Paragraph 30.13 beschrieben wurden, sie bis zur Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs als Eigenkapital zu klassifizieren.
- 30.23 Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und jegliche am beizulegenden Zeitwert vorgenommenen 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 Paragraph 30.18 zum Stichtagskurs umzurechnen.

Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs

- 30.24 Beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind die kumulativen Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt als separater Bestandteil im Eigenkapital abgegrenzt wurden und sich auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb beziehen, in der gleichen Periode erfolgswirksam zu erfassen, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird.

Angaben

- 30.25 Die Bestimmungen hinsichtlich der ‚funktionalen Währung‘ in den Paragraphen 30.27 und 30.29 beziehen sich im Falle einer Unternehmensgruppe auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens.
- 30.26 Ein Unternehmen hat
- (a) den Betrag der Umrechnungsdifferenzen, die erfolgswirksam erfasst wurden, mit Ausnahme jener Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die gemäß Abschnitt 11 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sowie
 - (b) den Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der als separater Posten in das Eigenkapital eingestellt wurde, und eine Überleitungsrechnung des Betrages solcher Umrechnungsdifferenzen zum Beginn und Ende der Berichtsperiode
- anzugeben.
- 30.27 Ein Unternehmen hat die Währung anzugeben, in der der Abschluss dargestellt wird. Wenn die Darstellungswährung nicht der funktionalen Währung entspricht, hat das Unternehmen diesen Umstand zusammen mit der Nennung der funktionalen Währung und einer Begründung für die Verwendung einer abweichenden Währung anzugeben.
- 30.28 Bei einem Wechsel der funktionalen Währung des Berichtsunternehmens oder eines wesentlichen ausländischen Geschäftsbetriebs hat das Unternehmen diesen Umstand und die Grund für die Umstellung der funktionalen Währung anzugeben.
- 30.29 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung oder seiner Darstellungswährung dar (z.B. eine ‚Bequemlichkeitsumrechnung‘ aller Beträge zum Stichtagskurs), hat es

- (a) die Information deutlich als zusätzliche Information zu kennzeichnen, um sie von den Informationen zu unterscheiden, die mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmen,
- (b) die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden, sowie
- (c) die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechnungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.

Abschnitt 31

Segmentberichterstattung

- 31.1 Ein Unternehmen, welches diesen Standard[entwurf] anwendet, muss Informationen über **operative Segmente** nicht darstellen. Ein Unternehmen, das sich entschließt, Segmentinformationen im Abschluss anzugeben, die als übereinstimmend mit dem *IFRS für KMU* bezeichnet werden, hat die Vorschriften nach IFRS 8 *Operative Segmente* vollständig einzuhalten. Wenn ein Unternehmen Informationen über Segmente angibt, die nicht mit IFRS 8 übereinstimmen, darf es diese Informationen nicht als Segmentinformationen bezeichnen.

Abschnitt 32

Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode

- 32.1 Ereignisse nach dem Ende der **Berichtsperiode** sind jene vorteilhaften oder nachteiligen Ereignisse, die zwischen dem Ende der Berichtsperiode und dem Tag eintreten, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Es gibt zwei Arten von Ereignissen:
- (a) Ereignisse, die Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Ende der Berichtsperiode vorgelegen haben (berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode) und
 - (b) Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Ende der Berichtsperiode eingetreten sind (nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode).
- 32.2 Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode umfassen alle Ereignisse bis zu dem Zeitpunkt, zu dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird, auch wenn diese Ereignisse nach der öffentlichen Bekanntmachung des Ergebnisses oder anderer ausgewählter Finanzinformationen eintreten.

Ansatz und Bewertung

Berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode

- 32.3 Ein Unternehmen hat die in seinem Abschluss erfassten Beträge einschließlich der verbundenen Angaben anzupassen, um berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode abzubilden.
- 32.4 Im Folgenden werden Beispiele von berücksichtigungspflichtigen Ereignissen nach dem Ende der Berichtsperiode 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 Ende der Berichtsperiode, durch die bestätigt wird, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung zum Ende der Berichtsperiode hatte. Das Unternehmen hat jegliche früher angesetzte **Rückstellung** in Bezug auf dieses gerichtliche Verfahren in Übereinstimmung mit Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten* anzupassen oder eine neue Rückstellung anzusetzen. Das Unternehmen gibt nicht bloß eine Eventualschuld an, weil die Beilegung zusätzliche Hinweise liefert, die gemäß Abschnitt 20 berücksichtigt würden;
 - (b) die Erlangung von Informationen nach dem Ende der Berichtsperiode, die darauf hinweisen, dass ein Vermögenswert zum Ende der Berichtsperiode wertgemindert war oder der Betrag eines früher erfassten Wertminderungsaufwands für diesen Vermögenswert angepasst werden muss.

Zum Beispiel

- (i) bestätigt das nach dem Ende der Berichtsperiode begonnene Insolvenzverfahren eines Kunden im Regelfall, dass zum Ende der Berichtsperiode ein Wertverlust einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen vorgelegen hat und das Unternehmen den **Buchwert** der Forderung aus Lieferungen und Leistungen anpassen muss; sowie
- (ii) liefert der Verkauf von Vorräten nach dem Ende der Berichtsperiode Hinweise über den Verkaufspreis zum Ende der Berichtsperiode;
- (c) die nach dem Ende der Berichtsperiode erfolgte Ermittlung der Anschaffungskosten für erworbene Vermögenswerte oder der Erlöse für vor dem Ende der Berichtsperiode verkaufte Vermögenswerte;
- (d) die nach dem Ende der Berichtsperiode erfolgte Ermittlung der Beträge für Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen, wenn das Unternehmen zum Ende der Berichtsperiode eine rechtliche oder **faktische Verpflichtung** hatte, solche Zahlungen aufgrund von vor diesem Zeitpunkt liegenden Ereignissen zu leisten (siehe Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer*);
- (e) die Entdeckung von Betrug oder **Fehlern**, die zeigt, dass der Abschluss falsch ist.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode

- 32.5 Ein Unternehmen darf die im Abschluss erfassten Beträge nicht anpassen, um nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode abzubilden.

- 32.6 Ein Beispiel für ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis nach dem Ende der Berichtsperiode ist das Sinken des Marktwerts von Finanzinvestitionen zwischen dem Ende der Berichtsperiode und dem Tag, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Das Sinken des Marktwerts hängt in der Regel nicht mit der Beschaffenheit der Finanzinvestition zum Ende der Berichtsperiode zusammen, sondern spiegelt Umstände wider, die nachträglich eingetreten sind. Daher passt ein Unternehmen die in seinem Abschluss für die Finanzinvestitionen erfassten Beträge nicht an. Gleichermaßen aktualisiert ein Unternehmen die für die Finanzinvestitionen angegebenen Beträge zum Ende der Berichtsperiode nicht, obwohl es erforderlich sein kann, zusätzliche Angaben gemäß Paragraph 32.9 zu tätigen.

Dividenden

- 32.7 Wenn ein Unternehmen nach dem Ende der Berichtsperiode Dividenden an die Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten beschließt, darf das Unternehmen diese Dividenden zum Ende der Berichtsperiode nicht als Schuld ansetzen.

Angaben

Zeitpunkt der Freigabe zur Veröffentlichung

- 32.8 Ein Unternehmen hat den Zeitpunkt anzugeben, zu dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, und wer diese Freigabe genehmigt hat. Wenn die Eigentümer des Unternehmens oder Andere in der Lage sind, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode

- 32.9 Ein Unternehmen hat die folgenden Informationen über jede Art von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Ende der Berichtsperiode 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.
- 32.10 Im Folgenden werden Beispiele von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Ende der Berichtsperiode genannt, die üblicherweise zu einer Angabe führen:
- (a) ein bedeutender Unternehmenszusammenschluss (Abschnitt 18 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfordert in solchen Fällen bestimmte Angaben) oder die Veräußerung eines bedeutenden Tochterunternehmens;
 - (b) die Bekanntgabe eines Plans für die Aufgabe von Geschäftsbereichen;
 - (c) bedeutende Käufe von Vermögenswerten, die Klassifizierung von Vermögenswerten als zur Veräußerung gehalten gemäß Abschnitt 16 *Sachanlagen*, andere Veräußerungen von Vermögenswerten oder die Enteignung von bedeutenden Vermögenswerten durch die öffentliche Hand;
 - (d) die Zerstörung einer bedeutenden Produktionsstätte durch einen Brand;
 - (e) die Bekanntgabe oder der Beginn der Durchführung einer bedeutenden Restrukturierung (siehe Abschnitt 20);
 - (f) bedeutende Transaktionen in Bezug auf Stammaktien und potenzielle Stammaktien;
 - (g) ungewöhnlich große Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse;
 - (h) in Kraft getretene oder angekündigte Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften, die erhebliche Auswirkungen auf tatsächliche und latente Steueransprüche und -schulden haben (siehe Abschnitt 28 *Ertragsteuern*);
 - (i) das Eingehen beträchtlicher Verpflichtungen oder Eventualschulden, zum Beispiel durch Zusage beträchtlicher Gewährleistungen;
 - (j) der Beginn bedeutender Rechtsstreitigkeiten, die ausschließlich auf Ereignisse zurückgehen, die nach dem Ende der Berichtsperiode eingetreten sind.

Abschnitt 33

Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

- 33.1 Dieser Abschnitt fordert von einem Unternehmen, in seinem **Abschluss** die Angaben aufzunehmen, die erforderlich sind, 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 Außenstände mit diesen beeinflusst werden kann.
- 33.2 Bei der Betrachtung aller möglichen Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen hat ein Unternehmen den wirtschaftlichen Gehalt der Beziehung und nicht allein die rechtliche Gestaltung zu beurteilen.
- 33.3 Im Rahmen dieses Standard[entwurf]s sind die folgenden Parteien nicht notwendigerweise nahe stehende Unternehmen und Personen:
- (a) zwei Unternehmen, die lediglich einen Leiter oder anderweitiges Mitglied in Schlüsselpositionen gemeinsam haben, ungeachtet (d) und (f) der Definition von „nahe stehenden Unternehmen und Personen“;
 - (b) zwei Partnerunternehmen, die lediglich die **gemeinschaftliche Führung** über ein **Joint Venture** ausüben;
 - (c) Jeder der Nachfolgenden lediglich aufgrund ihrer gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit einem Unternehmen (selbst wenn sie den Handlungsspielraum eines Unternehmens einengen oder am Entscheidungsprozess mitwirken können):
 - (i) Kapitalgeber,
 - (ii) Gewerkschaften,
 - (iii) öffentliche Versorgungsunternehmen und
 - (iv) Behörden und öffentliche Institutionen; sowie
 - (d) einzelne Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner oder Generalvertreter, mit denen ein Unternehmen ein wesentliches Geschäftsvolumen abwickelt, allein aufgrund der daraus resultierenden wirtschaftlichen Abhängigkeit.

Angaben

Angaben über Beziehungen

- 33.4 Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen sind unabhängig davon anzugeben, ob Geschäfte zwischen diesen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben. Das Unternehmen hat den Namen des Mutterunternehmens und, falls abweichend, des obersten beherrschenden Unternehmens anzugeben. Falls weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei Abschlüsse zum öffentlichen Gebrauch veröffentlicht, ist auch der Name des nächst höheren Mutterunternehmens (falls vorhanden), das diese veröffentlicht, anzugeben.

Angaben über Vergütungen für Mitglieder in Schlüsselpositionen

- 33.5 Personen in Schlüsselpositionen sind jene 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. Vergütungen umfassen sämtliche Leistungen an Arbeitnehmer (wie in Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer* definiert), einschließlich der anteilsbasierten Vergütungen (siehe Abschnitt 25 *Anteilsbasierte Vergütungen*). Leistungen an Arbeitnehmer umfassen jegliche Formen von Vergütungen, die durch das Unternehmen oder im Auftrag des Unternehmens (z.B. von seinem Mutterunternehmen oder von einem Anteilseigner) als Gegenleistungen für an das Unternehmen erbrachte Dienstleistungen gezahlt werden bzw. zahlbar oder zu leisten sind. Dazu gehören auch Vergütungen, die von dem Unternehmen stellvertretend für ein Mutterunternehmen im Hinblick auf das Unternehmen gezahlt werden.
- 33.6 Das Unternehmen hat die Vergütungen für Mitglieder in Schlüsselpositionen insgesamt und für jede der folgenden Kategorien anzugeben:

- (a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer,
- (b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses,
- (c) andere langfristig fällige Leistungen,
- (d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und
- (e) anteilsbasierte Vergütungen.

Angaben über Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen

- 33.7 Ein Geschäftsvorfall mit **nahe stehenden Unternehmen oder Personen** ist eine Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob ein Preis in Rechnung gestellt wird. Beispiele für Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen, die für KMU üblich sind, beinhalten die folgenden, sind aber nicht auf diese beschränkt:
- (a) Geschäftsvorfälle zwischen dem Unternehmen und seinem(n) Haupteigner(n);
 - (b) Geschäftsvorfälle zwischen dem Unternehmen und einem anderen Unternehmen, die beide unter gemeinsamer Beherrschung eines einzelnen Unternehmens oder einer Person stehen;
 - (c) Geschäftsvorfälle, bei denen ein Unternehmen oder eine Person, das/die das berichtende Unternehmen beherrscht, unmittelbar Aufwendungen verursacht, die dem berichtenden Unternehmen anderenfalls nicht entstanden wären.
- 33.8 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 Außenstände anzugeben, die für ein Verständnis der möglichen Auswirkung der Beziehung auf den Abschluss erforderlich sind. Diese Angabepflichten gelten zusätzlich zu denen nach Paragraph 33.6 über Vergütungen für Mitglieder in Schlüsselpositionen. Die Angaben müssen mindestens
- (a) den Betrag der Geschäftsvorfälle,
 - (b) den Betrag der Außenstände sowie
 - (i) deren Bedingungen und Konditionen, einschließlich einer möglichen Besicherung, sowie die Art der Leistungserfüllung und
 - (ii) Einzelheiten gewährter oder erhaltener Garantien;
 - (d) Rückstellungen für uneinbringliche Forderungen in Bezug auf die Außenstände sowie
 - (e) den während der Periode erfassten Aufwand für uneinbringliche oder zweifelhafte Forderungen gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen
- beinhalten.
- 33.9 Ein Unternehmen hat die nach Paragraph 33.8 erforderlichen Angaben für jede der folgenden Kategorien getrennt zu tätigen:
- (a) das Mutterunternehmen;
 - (b) Unternehmen mit gemeinschaftlicher Führung oder maßgeblichem Einfluss auf das Unternehmen;
 - (c) Tochterunternehmen;
 - (d) assoziierte Unternehmen;
 - (e) Joint Ventures, bei denen das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist;
 - (f) Mitglieder in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens (im Ganzen); sowie
 - (g) sonstige nahe stehende Unternehmen und Personen.
- 33.10 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 Grund und Bauten sowie anderen Vermögenswerten;
 - (c) erbrachte oder bezogene Dienstleistungen;
 - (d) Leasingverhältnisse;
 - (e) Übertragungen von Forschung und Entwicklung;

- (f) Übertragungen aufgrund von Lizenzvereinbarungen;
 - (g) Übertragungen aufgrund von Finanzierungsvereinbarungen (einschließlich Darlehen und Bar- oder Sacheinlagen);
 - (h) die Gewährung von Bürgschaften oder Sicherheiten;
 - (i) die Erfüllung von Verbindlichkeiten für Rechnung des Unternehmens oder durch das Unternehmen für Rechnung Dritter; sowie
 - (j) die Teilnahme eines Mutterunternehmens oder eines Tochterunternehmens an einem leistungsorientierten Plan, der die Risiken zwischen den Unternehmen einer Gruppe aufteilt.
- 33.11 Ein Unternehmen darf nicht angeben, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen denen mit unabhängigen Vertragspartnern entsprechen, es sei denn, dass diese Bedingungen belegbar sind.
- 33.12 Ein Unternehmen kann gleichartige Posten zusammengefasst angeben, 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.

Abschnitt 34

Ergebnis je Aktie

- 34.1 Ein Unternehmen, das diesen Standard[entwurf] anwendet, ist nicht verpflichtet, die Beträge für das Ergebnis je Aktie darzustellen. Wenn ein Unternehmen jedoch das Ergebnis je Aktie angibt, hat es dieses gemäß IAS 33 *Ergebnis je Aktie* zu berechnen und anzugeben.

Abschnitt 35

Branchenspezifische Vorschriften

Landwirtschaft

- 35.1 Ein nach dem Standard[entwurf] bilanzierendes Unternehmen, das einer **landwirtschaftlichen Tätigkeit** nachgeht, hat für jeden seiner **biologischen Vermögenswerte** zu bestimmen, ob der **beizulegende Zeitwert** dieses biologischen Vermögenswerts leicht und mit vertretbaren Kosten und Anstrengungen ermittelbar ist:
- (a) Das Unternehmen hat das Modell des beizulegenden Zeitwerts in den Paragraphen 10 bis 29 von IAS 41 *Landwirtschaft* zur Bilanzierung jener biologischen Vermögenswerte anzuwenden, deren beizulegender Zeitwert leicht und mit vertretbaren Kosten und Anstrengungen bestimmbar ist und alle damit verbundenen Angaben zu tätigen, die nach IAS 41 vorgeschrieben sind.
 - (b) Das Unternehmen hat jene biologischen Vermögenswerte, deren beizulegender Zeitwert nicht leicht und mit vertretbaren Kosten und Anstrengungen bestimmbar ist, zu Anschaffungskosten abzüglich jeglicher kumulierter **Abschreibungen** und jeglicher kumulierter **Wertminderungsaufwendungen** zu bewerten. Das Unternehmen hat für solche biologischen Vermögenswerte
 - (i) eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte;
 - (ii) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann;
 - (iii) sofern möglich, eine Schätzungsbandbreite, innerhalb welcher der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt;
 - (iv) die verwendete Abschreibungsmethode;
 - (v) die verwendeten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze; sowie
 - (vi) den **Bruttobuchwert** und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und Ende der Periode anzugeben.

Das Unternehmen hat **landwirtschaftliche Erzeugnisse**, die von den biologischen Vermögenswerten des Unternehmens geerntet werden, zum Zeitpunkt der Ernte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten. Eine derartige Bewertung stellt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt für die Anwendung von Abschnitt 12 *Vorräte* oder einem anderen Abschnitt dieses Standard[entwurf]s dar.

Rohstoffindustrien

- 35.2 Ein nach diesem Standard[entwurf] bilanzierendes Unternehmen, das sich mit der Exploration, Evaluierung und Gewinnung von mineralischen Ressourcen beschäftigt, hat die Ausgaben für die Exploration in der Periode ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen. Bei der Bilanzierung von Ausgaben für den Erwerb oder die Erschließung gegenständlicher oder immaterieller Vermögenswerte für den Gebrauch bei rohstoffgewinnenden Tätigkeiten hat das Unternehmen Abschnitt 16 *Sachanlagen* bzw. 17 *Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts* anzuwenden. Wenn ein Unternehmen verpflichtet ist, einen Gegenstand abzubauen oder zu entfernen oder den Standort wiederherzustellen, sind solche Verpflichtungen und Kosten in Übereinstimmung mit Abschnitt 16 und Abschnitt 20 *Rückstellungen und Eventualposten* zu bilanzieren.

Versicherungen

- 35.3 Da eine Versicherungsgesellschaft Vermögenswerte in der Eigenschaft eines Treuhänders für eine große Gruppe Außenstehender hält, hat sie eine öffentliche Rechenschaftspflicht und ist daher nach der Definition in Paragraph 1.1 kein KMU. Dieser Standard[entwurf] ist nicht für Versicherungsgesellschaften bestimmt und darf nicht von ihnen angewendet werden.

Abschnitt 36

Aufgegebene Geschäftsbereiche und zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte

Aufgegebene Geschäftsbereiche

- 36.1 Ein **aufgegebener Geschäftsbereich** ist ein **Bestandteil eines Unternehmens**, der entweder veräußert wurde oder als **zur Veräußerung gehalten** klassifiziert wird und der
- (a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geographischen Geschäftsbereich darstellt;
 - (b) Teil eines einzelnen abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten, wesentlichen Geschäftszweigs oder geographischen Geschäftsbereichs ist; oder
 - (c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.

Darstellung und Angaben

- 36.2 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:
- (a) einen gesonderten Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung, welcher der Summe 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 der Gruppe(n) von Vermögenswerten und Schulden, die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde,
 entspricht.
 - (b) eine Untergliederung des gesonderten Betrags aus (a) in
 - (i) die Erlöse, die Aufwendungen, das Ergebnis vor Steuern und den Ertragsteueraufwand des aufgegebenen Geschäftsbereichs;
 - (ii) den Gewinn oder Verlust, der bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder der Gruppe(n) von Vermögenswerten, die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde, sowie den zugehörigen Ertragsteueraufwand.

Diese Untergliederung kann im Anhang oder in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden. Wenn die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt, so muss sie in einem Abschnitt erfolgen, der als sich auf aufgegebene Geschäftsbereiche beziehend bezeichnet wird, d.h. getrennt von den fortzuführenden Geschäftsbereichen.
 - (c) die Netto-Cashflows, die der laufenden Geschäftstätigkeit sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches zuzurechnen sind. Diese Angaben können entweder im Anhang oder im eigentlichen **Abschluss** dargestellt werden.
- 36.3 Soweit nicht **undurchführbar**, hat ein Unternehmen die Angaben aus dem vorangegangenen Paragraphen für frühere im Abschluss dargestellte Perioden derart neu darzustellen, dass sich die Angaben auf alle Geschäftsbereiche beziehen, die bis zum Ende der **Berichtsperiode** der zuletzt dargestellten Periode aufgegeben wurden.
- 36.4 Wird ein Unternehmensbestandteil nicht mehr als zur Veräußerung gehalten klassifiziert, hat das Unternehmen das Ergebnis dieses Unternehmensbestandteils, das zuvor im Abschnitt über aufgegebene Geschäftsbereiche ausgewiesen wurde, umzugliedern und für alle dargestellten Berichtsperioden in das Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen einzubeziehen. Die Beträge für vorangegangene Berichtsperioden sind mit dem Hinweis zu versehen, dass es sich um neu dargestellte Beträge handelt.

Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte

- 36.5 Ein Unternehmen hat langfristige Vermögenswerte (einschließlich Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte sowie Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures) als zur Veräußerung gehalten zu klassifizieren, wenn deren **Buchwert** hauptsächlich durch ein Veräußerungsgeschäft und

nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Damit dies der Fall ist, muss der Vermögenswert (oder die **Veräußerungsgruppe**) im gegenwärtigen Zustand zu Bedingungen, die für den Verkauf derartiger Vermögenswerte gängig und üblich sind, sofort veräußerbar sein, seine Veräußerung muss **hochwahrscheinlich** sein, und das Unternehmen muss erwarten, den Verkauf innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt der Klassifizierung als zur Veräußerung gehaltener Vermögenswert abzuschließen.

- 36.6 Ein Unternehmen hat einen langfristigen Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird, zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.
- 36.7 Ein Unternehmen darf einen langfristigen Vermögenswert, solange er als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehört, nicht planmäßig abschreiben. Schulden einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe zuzurechnende Zinsen und andere Aufwendungen sind weiterhin zu erfassen.

Angaben

- 36.8 Ein Unternehmen hat die folgenden Informationen in der Periode, in der langfristige Vermögenswerte entweder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert oder verkauft wurden, anzugeben:
- (a) eine Beschreibung des Vermögenswerts oder der Veräußerungsgruppe;
 - (b) eine Beschreibung der Sachverhalte und Umstände des Verkaufs oder der Sachverhalte und Umstände, die zu der erwarteten Veräußerung führen, sowie die voraussichtliche Art und Weise und der voraussichtliche Zeitpunkt dieser Veräußerung; sowie
 - (c) der erfasste Gewinn oder Verlust, falls dieser nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird.

Abschnitt 37

Zwischenberichterstattung

- 37.1 Ein Unternehmen, das einen **Zwischenbericht** veröffentlicht, der als mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmend bezeichnet wird, hat entweder IAS 34 *Zwischenberichterstattung* oder alle Anforderungen dieses Standard[entwurf]s anzuwenden, es sei denn, dass Paragraph 37.2 angewendet wird.
- 37.2 Wenn ein Unternehmen nicht routinemäßig Zwischenberichte aufstellt, es aber einmalig von ihm verlangt wird (zum Beispiel im Zusammenhang mit einem **Unternehmenszusammenschluss**), kann das Unternehmen seinen vorangegangenen Jahresabschluss als Vergleichsinformation, die durch IAS 34 oder Paragraph 3.12 gefordert wird, verwenden, wenn die Aufstellung eines Abschlusses für die vorangegangene Zwischenperiode **undurchführbar** ist.

Abschnitt 38

Übergang auf den IFRS für KMU

- 38.1 Dieser Abschnitt ist von einem **Erstanwender** des *IFRS für KMU* anzuwenden, unabhängig davon, ob dessen bisheriger Bilanzierungsrahmen in den vollen **International Financial Reporting Standards (IFRS)** oder einem anderen System von Rechnungslegungsvorschriften (GAAP) bestand. Ein Erstanwender des *IFRS für KMU* hat diesen Abschnitt in seinem ersten mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmenden **Abschluss** anzuwenden.
- 38.2 Der erste mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmende Abschluss eines Unternehmens ist der erste Jahresabschluss, in welchem das Unternehmen eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit dem *IFRS für KMU* anbringt. Ein nach diesem Standard[entwurf] erstellter Abschluss ist der erste derartige IFRS-Abschluss eines Unternehmens, falls das Unternehmen beispielsweise
- für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlicht hat,
 - seinen jüngsten vorherigen Abschluss nach nationalen Vorschriften aufgestellt hat, die nicht in jeder Hinsicht mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmen, oder
 - seinen jüngsten vorherigen Abschluss in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards aufgestellt hat (volle IFRS).
- 38.3 In Paragraph 3.15 dieses Standard[entwurf]s sind die Bestandteile eines vollständigen Abschlusses festgelegt.
- 38.4 Gemäß Paragraph 3.12 dieses Standard[entwurf]s erfordert ein vollständiger Abschluss die Angabe von Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode für alle im Abschluss enthaltenen monetären Beträge sowie bestimmte verbale und beschreibende Vergleichsinformationen. Ein Unternehmen kann Vergleichsinformationen für mehr als nur die vorangegangene Vergleichsperiode darstellen. Daher ist der Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf] der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen vollständige Vergleichsinformationen gemäß diesem Standard[entwurf] in seinem ersten mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmenden Abschluss darstellt.
- 38.5 Mit Ausnahme der in den Paragraphen 38.7 bis 38.9 beschriebenen Fälle hat ein Unternehmen in seiner Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf] (d.h. zu Beginn der frühesten dargestellten Periode)
- alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, deren Ansatz nach dem *IFRS für KMU* vorgeschrieben ist,
 - keine Posten als Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen, wenn dieser Standard[entwurf] deren Ansatz nicht gestattet,
 - Posten umzugliedern, die nach seinem vorherigen Rechnungslegungsregime als eine Art Vermögenswert, Schuld oder Eigenkapitalkomponente angesetzt wurden, nach diesem Standard[entwurf] jedoch eine andere Art Vermögenswert, Schuld oder Eigenkapitalbestandteil darstellen und
 - diesen Standard[entwurf] bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.
- 38.6 Die **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**, die ein Unternehmen in seiner Eröffnungsbilanz gemäß diesem Standard[entwurf] verwendet, können sich von den Methoden unterscheiden, die es zum selben Zeitpunkt nach seinem vorherigen Rechnungslegungsregime verwendet hat. Die sich ergebenden Anpassungen resultieren aus Geschäftsvorfällen, anderen Ereignissen und Bedingungen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf]. Ein Unternehmen hat solche Anpassungen daher zum Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf] direkt in den Gewinnrücklagen (oder, sofern sachgerecht, in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen.
- 38.7 Bei der Erstanwendung dieses Standard[entwurf]s darf ein Unternehmen die Bilanzierungsweise, die es nach seinem vorherigen Rechnungslegungsregime angewendet hat, für jegliche der folgenden Geschäftsvorfälle nicht ändern:
- die **Ausbuchung** finanzieller Vermögenswerten und finanzieller Verbindlichkeiten;
 - die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen;
 - Schätzungen; sowie
 - als **zur Veräußerung gehalten** klassifizierte Vermögenswerte und **aufgegebene Geschäftsbereiche**.
- 38.8 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Ausnahmen bei der Aufstellung des ersten mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmenden Abschlusses nutzen:

- (a) **Unternehmenszusammenschlüsse.** Ein Erstanwender kann wählen, Abschnitt 18 *Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert* nicht auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, die vor dem Übergang auf diesen Standard[entwurf] stattgefunden haben. Nimmt ein Erstanwender jedoch eine Neudarstellung irgendeines Unternehmenszusammenschlusses vor, um die Anforderungen des Abschnitts 18 zu erfüllen, so sind alle nachfolgenden Unternehmenszusammenschlüsse ebenfalls neu darzustellen.
- (b) **Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten.** Ein Erstanwender kann eine nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen durchgeführte Neubewertung von Sachanlagen zum oder vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf] als angenommene Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Datum verwenden.
- (c) **Kumulierte Umrechnungsdifferenzen.** Abschnitt 30 *Fremdwährungsumrechnung* erfordert von einem Unternehmen, einige Umrechnungsdifferenzen als eigenständige Komponente im Eigenkapital zu klassifizieren und diese Differenzen bei Abgang in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Ein Erstanwender kann wählen, kumulative Umrechnungsdifferenzen zum Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf] nicht im Eigenkapital zu erfassen.
- (d) **Hybride Finanzinstrumente.** Paragraph 21.7 erfordert von einem Unternehmen die Aufteilung eines hybriden Finanzinstruments in seine Eigen- und Fremdkapitalkomponenten zum Zeitpunkt der Ausgabe. Ein Erstanwender braucht diese zwei Komponenten nicht zu trennen, wenn die Fremdkapitalkomponente zum Zeitpunkt der Umstellung auf diesen Standard[entwurf] nicht mehr aussteht.
- (e) **Anteilsbasierte Vergütungsstransaktionen.** Ein Erstanwender wird ermuntert, aber nicht gezwungen, Abschnitt 25 *Anteilsbasierte Vergütungen* auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die vor dem Umstellungszeitpunkt auf diesen Standard[entwurf] gewährt wurden.
- (f) **Latente Steuern.** Ein Erstanwender muss **latente Steueransprüche** oder **latente Steuerschulden** in Zusammenhang mit Differenzen zwischen dem **Steuerwert** und dem **Buchwert** jeglicher Vermögenswerte oder Schulden nicht erfassen, für deren Erfassung die Kosten in einem unangemessenen Verhältnis zum Nutzen stünden.
- 38.9 Wenn es für ein Unternehmen **undurchführbar** ist, die Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt des Übergangs in Übereinstimmung mit diesem Standard[entwurf] neu darzustellen, hat das Unternehmen die Paragraphen 38.5 bis 38.8 in der frühesten Periode anzuwenden, für die es durchführbar ist, und den Zeitpunkt des Übergangs sowie den Umstand, dass die dargestellten Daten früherer Perioden nicht vergleichbar sind, anzugeben. Wenn es für ein Unternehmen für jede Periode vor derjenigen, in der es seinen ersten Abschluss in Übereinstimmung mit diesem Standard[entwurf] aufstellt, undurchführbar ist, jegliche von diesem Standard[entwurf] geforderten Angaben zu tätigen, ist diese Auslassung anzugeben.

Angaben

Erläuterung des Übergangs auf den *IFRS für KMU*

- 38.10 Ein Unternehmen muss erläutern, wie sich der Übergang von seinem vorherigen Rechnungslegungsregime auf diesen Standard[entwurf] auf seine dargestellte **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** sowie seine **Cashflows** ausgewirkt hat.

Überleitungen

- 38.11 Um Paragraph 38.10 zu entsprechen, muss der erste nach diesem Standard[entwurf] aufgestellte Abschluss eines Unternehmens folgende Bestandteile enthalten:
- (a) Überleitungen seines gemäß seinem vorherigen Rechnungslegungsregime ausgewiesenen Eigenkapitals auf sein Eigenkapital nach diesem Standard[entwurf] für die beiden folgenden Zeitpunkte:
- (i) den Zeitpunkt des Übergangs auf diesen Standard[entwurf] und
 - (ii) das Ende der letzten ausgewiesenen Periode in dem jüngsten, gemäß seinem vorherigen Rechnungslegungsregime aufgestellten Jahresabschluss des Unternehmens sowie
- (b) eine Überleitung des Periodenergebnisses, das für die letzte Periode im jüngsten Jahresabschluss des Unternehmens gemäß seinem vorherigen Rechnungslegungsregime berichtet wurde, auf sein Periodenergebnis nach diesem Standard[entwurf] für dieselbe Periode.
- 38.12 Falls ein Unternehmen auf Fehler aufmerksam wird, die unter seinem vorherigen Rechnungslegungsregime gemacht wurden, haben die nach Paragraph 38.11(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungen die Korrektur solcher Fehler von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu unterscheiden.

- 38.13 Falls ein Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlichte, hat es dies in seinem ersten mit diesem Standard[entwurf] übereinstimmenden Abschluss anzugeben.

Glossar

Abschluss	Strukturierte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und der Cashflows eines Unternehmens.
Abschlusselemente	<p>Weit gefasste Gruppen der finanziellen Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, anderen Ereignissen und Bedingungen.</p> <p>(a) Die in der Bilanz direkt mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Posten sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital.</p> <p>(b) Die in der Gewinn- und Verlustrechnung direkt mit der Ermittlung der Ertragskraft verbundenen Posten sind Erträge und Aufwendungen.</p>
Abschreibung	Systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.
Abschreibungsvolumen	Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder ein anderer Betrag, der an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (im Abschluss) angesetzt worden ist, abzüglich seines Restwerts.
Abzugsfähige temporäre Differenzen	Temporäre Unterschiede, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder eine Schuld beglichen wird.
Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	<p>Immobilien (Grundstücke oder Gebäude – oder Teile von Gebäuden – oder beides), die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasings) zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden anstatt</p> <p>(a) zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke oder</p> <p>(b) zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens.</p>
Amortisation	→ Abschreibung
Andere Erträge	Posten, die den wirtschaftlichen Nutzen erhöhen und die Definitionskriterien von Ertrag erfüllen, aber keine Erlöse sind.
Änderung einer Schätzung	Eine Anpassung des Buchwerts eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswerts, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert. Änderungen von Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.
Anhang	Der Anhang enthält Informationen über jene hinaus, die in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Kapitalflussrechnung und der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals ausgewiesen werden. Der Anhang enthält verbale Beschreibungen oder Untergliederungen von Posten, die in diesen Abschlussbestandteilen angegeben werden sowie Informationen zu Posten, die in diesen Abschlussbestandteilen nicht ansatzfähig sind.
Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit	Ansprüche auf vergütete Abwesenheit, die in die Zukunft vorgetragen und in späteren Perioden genutzt werden können, sofern die die Berichtsperiode betreffenden Ansprüche nicht vollständig genutzt wurden.
Ansatz	<p>Die Berücksichtigung eines Sachverhaltes in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Definition eines Abschlusspostens und die folgenden Kriterien erfüllt:</p> <p>(a) es ist wahrscheinlich, dass dem Unternehmen ein mit dem Sachverhalt verknüpfter künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen oder von ihm abfließen wird; und</p> <p>(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhaltes können verlässlich ermittelt werden.</p>

Anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente	Eine anteilsbasierte Vergütung, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (einschließlich Aktien oder Aktienoptionen) abgibt.
Anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich	Eine anteilsbasierte Vergütung, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erwirbt 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.
Anteilsbasierte Vergütungstransaktion	Ein Geschäftsvorfall, bei dem das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (einschließlich Aktien oder Aktienoptionen) abgibt 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.
Assoziiertes Unternehmen	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.
Aufgegebener Geschäftsbereich	Ein Bestandteil eines Unternehmens, der entweder veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird und <ul style="list-style-type: none"> (a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geographischen Geschäftsbereich darstellt; (b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geographischen Geschäftsbereichs ist; oder (c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen	Abschlussbestandteil, der das Ergebnis und die Veränderungen in den Gewinnrücklagen eines Unternehmens innerhalb einer Periode darstellt.
Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals	Abschlussbestandteil, der das Periodenergebnis, unmittelbar im Eigenkapital erfasste Ertrags- und Aufwandsposten für die betreffende Periode, Auswirkungen der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Fehlerkorrekturen der Periode und (in Abhängigkeit von dem vom Unternehmen gewählten Format der Aufstellung über die Veränderung des Eigenkapitals) die Beträge der Transaktionen mit Anteilseignern, die in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner in dieser Periode handeln, enthält.
Aufwendungen	Verringerungen des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Abflüssen oder Wertminderungen von Vermögenswerten oder einer Erhöhung von Verbindlichkeiten, die zu einer Abnahme des Eigenkapitals führt, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner zurückzuführen ist.
Ausbuchung	Die Entfernung eines vormals angesetzten Vermögenswerts oder einer vormals angesetzten Schuld aus der Bilanz eines Unternehmens.
Barwert	Eine aktuelle Schätzung des abgezinnten Werts der zukünftigen Netto-Cashflows im gewöhnlichen Geschäftsverlauf.
Beherrschung	Die Fähigkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.
Beitragsorientierte Pläne	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 oder direkte Leistungsauszahlungen an Arbeitnehmer zu tätigen hat, falls der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der laufenden und früheren Perioden zu erbringen.
Beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

Bemessung	→ Bewertung
Berichtsperiode	Die durch einen Abschluss oder einen Zwischenbericht abgedeckte Periode.
Berichtsstichtag	Das Ende der letzten, durch einen Abschluss oder einen Zwischenbericht abgedeckten Periode.
Bestandteil eines Unternehmens	Tätigkeiten und Cashflows, die sich operativ und für Zwecke der Finanzberichterstattung deutlich vom Rest des Unternehmens unterscheiden lassen.
Betriebliche Tätigkeit	Die wesentlichen erlöswirksamen Tätigkeiten des Unternehmens sowie andere Aktivitäten, die nicht Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten darstellen.
Bewertung	Das Verfahren zur Bestimmung der Geldbeträge, mit denen die Abschlussposten zu erfassen und in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung anzusetzen sind.
Bilanz	Abschlussbestandteil, der die Beziehung zwischen Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital eines Unternehmens zu einem bestimmten Zeitpunkt darstellt.
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Die spezifischen Grundsätze, Grundlagen, Konventionen, Regeln und Verfahren, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung seiner Abschlüsse anwendet.
Biologischer Vermögenswert	Ein lebendes Tier oder eine lebende Pflanze.
Buchwert	Der Betrag, mit dem ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit in der Bilanz angesetzt wird.
Cashflows	Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.
Darlehensverbindlichkeiten	Finanzielle Verbindlichkeiten mit Ausnahme kurzfristiger Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu normalen Kreditbedingungen.
Darstellungswährung	Die Währung, in der der Abschluss dargestellt wird.
Effektivzinsmethode	Eine Methode zur Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten) und zur Zuordnung von Zinserträgen oder Zinsaufwendungen auf die jeweiligen Perioden.
Effektivzinssatz	Der Zinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein- oder Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments oder eine kürzere Periode, sofern zutreffend, exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden.
Eigene Anteile	Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens, die vom Unternehmen oder anderen Mitgliedern des Konzerns gehalten werden.
Eigenkapital	Verbleibender Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens nach Abzug aller Schulden.
Entwicklung	Die Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung.
Erfassung	→ Ansatz
Erlös	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.
Erstanwender des IFRS für KMU	Ein Unternehmen, das seinen ersten Jahresabschluss in Einklang mit dem <i>IFRS für KMU</i> erstellt, unabhängig davon, ob der bisherige Bilanzierungsrahmen in den vollen IFRS oder einem anderen System von Rechnungslegungsstandards bestand.

Erträge/Erlöse	Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist.
Ertragskraft	Verhältnis der Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens entsprechend seiner Gewinn- und Verlustrechnung.
Ertragsteuern	Alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des steuerpflichtigen Gewinns. Ertragsteuern beinhalten auch Steuern wie z.B. Quellensteuern, die von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.
Erwartete Transaktion	Eine nicht verbindliche, aber erwartete zukünftige Transaktion.
Eventualforderung	Ein möglicher Vermögenswert, der aus vergangenen Ereignissen resultiert und dessen Existenz erst durch den Eintritt oder Nichteintritt eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse bestimmt wird, die nicht gänzlich der Kontrolle des Unternehmens unterliegen.
Eventualschuld	<ul style="list-style-type: none"> (a) Eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz nur durch den Eintritt oder Nichteintritt eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse bestimmt wird, die nicht gänzlich der Kontrolle des Unternehmens unterliegen, oder (b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil <ul style="list-style-type: none"> (i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Begleichung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist oder (ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.
Faktische Verpflichtung	<p>Eine aus den Aktivitäten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung, bei der</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) das Unternehmen durch sein bisher übliches Geschäftsgebahren, 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.
Fehler	<p>Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen in den Abschlüssen eines Unternehmens für eine oder mehrere Perioden, die sich aus einer Nicht- oder fehlerhaften Verwendung zuverlässiger Informationen ergeben haben,</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) die zu dem Zeitpunkt, zu dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung genehmigt wurden, zur Verfügung standen und (b) von denen man vernünftigerweise hätte erwarten können, dass sie eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt worden wären.
Fertigungsauftrag	Ein Vertrag über die kundenspezifische Fertigung eines Vermögenswerts oder einer Kombination von Vermögenswerten, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind.

Finanzielle Verbindlichkeit	<p>Jegliche Verbindlichkeit, die</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) eine vertragliche Verpflichtung, <ul style="list-style-type: none"> (i) Zahlungsmittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen abzugeben oder (ii) finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu möglicherweise nachteiligen Bedingungen auszutauschen oder (b) ein Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann und <ul style="list-style-type: none"> (i) bei dem das Unternehmen zur Abgabe einer variablen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens verpflichtet ist oder sein kann oder (ii) der auf andere Weise als durch den Austausch eines festen Betrags von Zahlungsmitteln 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; <p>ist.</p>
Finanzieller Vermögenswert	<p>Jeglicher Vermögenswert, der</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ein Zahlungsmittel, (b) ein als Aktivum gehaltenes Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens, (c) ein vertragliches Recht, <ul style="list-style-type: none"> (i) flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten oder (ii) Finanzinstrumente mit einem anderen Unternehmen unter möglicherweise vorteilhaften Bedingungen auszutauschen oder (d) ein Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden wird oder kann und <ul style="list-style-type: none"> (i) bei dem das Unternehmen zum Erhalt einer variablen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens verpflichtet ist oder sein kann oder (ii) der auf andere Weise als durch den Austausch eines festen Betrags von Zahlungsmitteln 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; <p>ist.</p>
Finanzierungsleasing	<p>Ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswerts übertragen werden. Dabei kann letztendlich das Eigentumsrecht übertragen werden oder nicht. Ein Leasingverhältnis, welches kein Finanzierungsleasing darstellt, ist ein Mietleasingverhältnis.</p>
Finanzierungstätigkeiten	<p>Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des zur Verfügung gestellten Eigenkapitals und der Ausleihungen des Unternehmens auswirken.</p>
Finanzinstrument	<p>Ein Vertrag, der gleichzeitig bei einem Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei einem anderen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.</p>
Forschung	<p>Die eigenständige und planmäßige Suche, die mit der Aussicht aufgenommen wird, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.</p>

Fremdkapitalkosten	Zinsen und anderweitige im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital angefallene Kosten eines Unternehmens.
Funktionale Währung	Die Währung des primären Wirtschaftsumfeldes, in dem das Unternehmen tätig ist.
Gemeinschaftlich geführtes Unternehmen	Ein Joint Venture, das die Gründung einer Kapitalgesellschaft, einer Personengesellschaft oder eines anderen Unternehmens vorsieht, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist. Das Unternehmen betätigt sich wie jedes andere Unternehmen mit der Ausnahme, dass aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den Partnerunternehmen eine gemeinschaftliche Führung über die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens begründet wird.
Gemeinschaftliche Führung	Die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Kontrolle der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit. Sie besteht nur dann, wenn die mit dieser Geschäftstätigkeit verbundenen strategischen Finanz- und betrieblichen Entscheidungen die einstimmige Zustimmung der die Kontrolle teilenden Parteien (der Partnerunternehmen) erfordern.
Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber	Beitrags- oder leistungsorientierte Pläne (mit Ausnahme von staatlichen Plänen), bei denen <ul style="list-style-type: none"> (a) Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinschaftlichen Beherrschung unterliegenden Unternehmen eingebracht wurden und (b) diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer aus mehr als einem Unternehmen verwenden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von dem Unternehmen, in dem die entsprechenden Arbeitnehmer beschäftigt sind, abhängt.
Geschäftsbetrieb	<p>Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden,</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) den Investoren Dividenden zu zahlen oder (b) niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen den Versicherungsnehmern oder Teilnehmern direkt und anteilig zukommen zu lassen. <p>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.</p>
Geschäfts- oder Firmenwert	Künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert und separat angesetzt werden können.
Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen	Eine Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen wirtschaftlich nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob ein Preis in Rechnung gestellt wird.
Gewinn	Restbetrag, nachdem die Aufwendungen von den Erträgen abgezogen wurden.
Gewinn- und Verlustrechnung	Abschlussbestandteil, der Informationen über die Ertragskraft eines Unternehmens für eine Periode darstellt, d.h. die Beziehung zwischen seinen Erträgen und Aufwendungen.
Grundgeschäft	<p>Im Sinne der besonderen Bilanzierungsvorschriften von Sicherungsbeziehungen für KMU nach Abschnitt 11 dieses Standard[entwurf]s ist ein Grundgeschäft</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) das Zinsänderungsrisiko eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten Schuldinstruments; (b) das Wechselkursrisiko eines schwebendes Geschäfts oder einer mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktion; (c) das Preisrisiko eines Rohstoffes oder eines schwebenden Geschäfts oder einer mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktion zum Kauf oder Verkauf eines Rohstoffes, der einen einfach zu bestimmenden Marktpreis hat; oder (d) das Fremdwährungsrisiko einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb.

hochwahrscheinlich	Deutlich mehr als nur wahrscheinlich.
Hybrides Finanzinstrument	Ein Finanzinstrument, das aus Sicht des Emittenten sowohl ein Eigenkapital- als auch Fremdkapitalelement enthält.
Immaterieller Vermögenswert	Ein identifizierbarer, nicht-monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz. Ein solcher Vermögenswert ist identifizierbar, wenn er <ul style="list-style-type: none"> (a) separierbar ist, d.h. er vom Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld erfolgen; oder (b) aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.
Innerer Wert	Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Aktien, zu deren Zeichnung oder Erhalt die Gegenpartei (bedingt oder unbedingt) berechtigt ist, und (gegebenenfalls) dem Preis, zu dessen Zahlung die Gegenpartei für die Aktien verpflichtet ist oder werden wird. Beispielsweise hat eine Aktienoption mit einem Ausübungspreis von WE 15 bei einer Aktie mit einem beizulegenden Zeitwert von WE 20 einen inneren Wert von WE 5.
International Financial Reporting Standards (IFRS)	Standards und Interpretationen, die vom International Financial Standards Board (IASB) entwickelt worden sind. Sie umfassen: <ul style="list-style-type: none"> (a) International Financial Reporting Standards, (b) International Accounting Standards und (c) Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw. des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).
Investitionstätigkeiten	Der Erwerb und die Veräußerung langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen, die nicht in den Zahlungsmitteläquivalenten enthalten sind.
Joint Venture	Eine vertragliche Vereinbarung, bei der zwei oder mehr Parteien eine wirtschaftliche Tätigkeit ausführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt. Joint Ventures können in Form einer gemeinsamen Tätigkeit, in Form von Vermögenswerten unter gemeinschaftlicher Führung oder als gemeinschaftlich geführte Unternehmen auftreten.
Kalkulatorischer Zinssatz	Der verlässlicher bestimmbare der folgenden beiden Zinssätze: <ul style="list-style-type: none"> (a) der für eine vergleichbare Finanzierung bei vergleichbarer Bonität des Schuldners geltende Zinssatz oder (b) der Zinssatz, mit dem der Nominalbetrag des Instruments auf den gegenwärtigen Barzahlungspreis für die verkauften Güter oder Dienstleistungen diskontiert wird.
Kapitalflussrechnung	Abschlussbestandteil, der Informationen über die Veränderungen der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente eines Unternehmens über eine Periode bereitstellt, wobei die Veränderungen aus der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit für die Periode gesondert dargestellt werden.
Klasse von Vermögenswerten	Eine Zusammenfassung von Vermögenswerten ähnlicher Art und Verwendung im Betrieb eines Unternehmens.
Kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU)	KMU sind Unternehmen, die <ul style="list-style-type: none"> (a) keine öffentliche Rechenschaftspflicht haben und (b) Mehrzweckabschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen.
Kombinierte Abschlüsse	Der Abschluss von zwei oder mehr Unternehmen, die von einem einzelnen Anteilseigner beherrscht werden.
Kontrolle	→ Beherrschung
Konzernabschluss	Der Abschluss einer Gruppe von Unternehmen, die aus einem Mutterunternehmen und einem oder mehreren Tochterunternehmen besteht.

Landwirtschaftliche Tätigkeit	Die Steuerung der absatzbestimmten biologischen Transformation biologischer Vermögenswerte in landwirtschaftliche Erzeugnisse oder in zusätzliche biologische Vermögenswerte durch ein Unternehmen.
Landwirtschaftliches Erzeugnis	Die Frucht der biologischen Vermögenswerte des Unternehmens.
Latente Steueransprüche	Die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden potenziell erstattungsfähig sind und aus <ul style="list-style-type: none"> (a) abzugsfähigen temporären Differenzen, (b) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und (c) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Gutschriften resultieren.
Latente Steuerschulden	Die Beträge von in zukünftigen Perioden zu zahlenden Ertragsteuern in Bezug auf zu versteuernde temporäre Differenzen.
Latenter Steueraufwand (Steuerertrag)	Der Betrag aus Änderungen der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden während der Periode, der in die Ermittlung des Periodenergebnisses eingeht.
Leasingverhältnis	Eine Vereinbarung, bei der der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum überträgt.
Leistungen an Arbeitnehmer	Alle Formen von Vergütung, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung gewährt.
Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Leistungen an Arbeitnehmer, die daraus resultieren, dass entweder <ul style="list-style-type: none"> (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.
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen anlässlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die vom Unternehmen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.
Leistungsorientierte Pläne	Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter beitragsorientierte Pläne fallen.
Leistungsorientierte Verpflichtung (Barwert einer)	Der Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung ist der Barwert erwarteter künftiger Zahlungen, die erforderlich sind, um die aufgrund von Arbeitnehmerleistungen in der laufenden oder in früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen abgelten zu können, ohne Abzug von Planvermögen.
Mehrreckabschluss	Ein Abschluss, der auf die Informationsbedürfnisse eines großen Kreises von Adressaten ausgerichtet ist, wie z.B. Anteilseignern, Fremdkapitalgebern, Mitarbeitern und allgemeine Öffentlichkeit.
Methode der laufenden Einmalprämien	Eine versicherungsmathematische Bewertungsmethode, bei der in jedem Dienstjahr ein zusätzlicher Teil des letztendlichen Leistungsanspruches erdient und bei jedem dieser Leistungsbausteine separat bewertet wird, um so die endgültige Verpflichtung aufzubauen (mitunter auch als Anwartschaftsansammlungsverfahren oder Anwartschaftsbarwertverfahren bezeichnet, weil Leistungsbausteine linear pro rata oder der Planformel folgend den Dienstjahren zugeordnet werden).
Mietleasing	Ein Leasingverhältnis, bei dem nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswerts übertragen werden. Ein Leasingverhältnis, bei dem es sich nicht um Mietleasing handelt, gilt als Finanzierungsleasing.

Minderheitenanteil	Der Teil des Ergebnisses und des Nettovermögens eines Tochterunternehmens, der auf Anteile am Eigenkapital entfällt, die vom Mutterunternehmen nicht direkt oder indirekt über Tochterunternehmen gehalten werden.
Mutterunternehmen	Ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen hat.
Nahe stehende Unternehmen und Personen	<p>Ein Unternehmen oder eine Person sind nahe stehend, wenn:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) das Unternehmen oder die Person direkt oder indirekt über eine oder mehrere Zwischenstufen <ul style="list-style-type: none"> (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) das Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen des anderen Unternehmens ist (wie in IAS 28 definiert); (c) das Unternehmen ein Joint Venture ist, bei dem das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist (siehe IAS 31); (d) die Person eine Person in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens ist; (e) die Person ein naher Familienangehöriger einer natürlichen Person aus (a) oder (d) ist; (f) das Unternehmen 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 direkten oder indirekten Stimmrechtsanteil an diesem Unternehmen besitzt; oder (g) das Unternehmen eine zu Gunsten der Arbeitnehmer des Unternehmens oder eines seiner nahe stehenden Unternehmen bestehende Versorgungskasse für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist.
Nominalvolumen	Die Anzahl an Währungseinheiten, Anteilen, Bündeln, Pfund oder anderen definierten Einheiten in einem Finanzinstrumentevertrag.
Nutzungsdauer	Der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist oder die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.
Öffentlich gehandelt	Registrierung bei einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen regulierenden Behörde für Zwecke des Verkaufs in einem öffentlichen Markt.
Öffentliche Rechenschaftspflicht	<p>Rechenschaftspflicht für gegenwärtige und potenzielle Ressourcenanbieter und anderen Externe, die wirtschaftliche Entscheidungen treffen, die aber nicht in der Lage sind, einen auf ihre Informationsbedürfnisse ausgerichteten Abschluss zu verlangen. Ein Unternehmen hat eine öffentliche Rechenschaftspflicht, wenn es</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Fremd- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt begeben hat (oder die Emission bevor steht) oder (b) Vermögenswerte in der Eigenschaft eines Treuhänders für eine große Gruppe Außenstehender hält, wie z.B. eine Bank, ein Versicherungsunternehmen, ein Börsenmakler, ein Pensionsfond, ein Investmentfond oder eine Investmentbank.

Operatives Segment	Ein operatives Segment ist eine Komponente eines Unternehmens, <ul style="list-style-type: none"> (a) das betriebliche Aktivitäten durchführt, aus denen Erträge erwirtschaftet werden und Aufwendungen entstehen können (einschließlich Erträge und Aufwendungen aus Transaktionen mit anderen Komponenten des gleichen Unternehmens), (b) dessen operative Ergebnisse regelmäßig von der Geschäftsleitung des Unternehmens zur Entscheidung über die Ressourcenverteilung für das Segment und zur Beurteilung seiner Ertragskraft herangezogen werden und (c) für das separate Finanzinformationen verfügbar sind.
Periodenabgrenzung	Die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen werden erfasst, wenn sie eintreten (und nicht, wenn Zahlungsmittel oder seine Äquivalente eingehen oder entrichtet werden). Sie werden in der Periode in der Buchhaltung erfasst und im Abschluss der Periode ausgewiesen, der sie zuzurechnen sind.
Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Formale oder informelle Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen einem oder mehreren Arbeitnehmern Versorgungsleistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.
Planvermögen (eines Altersversorgungsplans für Mitarbeiter)	<ul style="list-style-type: none"> (a) Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird und (b) qualifizierende Versicherungspolicen.
Prospektive Anwendung (einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode)	Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen, die nach dem Zeitpunkt der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode eintreten.
Relevanz	Die Eigenschaft von Information, eine Beeinflussung der wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten zu ermöglichen, indem sie ihnen bei der Beurteilung vergangener, derzeitiger oder zukünftiger Ereignisse helfen oder ihre Beurteilungen aus der Vergangenheit bestätigen oder korrigieren.
Restwert (eines Vermögenswerts)	Der geschätzte Betrag, den das Unternehmen gegenwärtig aus dem Abgang eines Vermögenswerts nach Abzug der geschätzten Veräußerungskosten erzielen würde, wenn der Vermögenswert bereits das Alter und den Zustand zum Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hätte.
Rückstellung	Eine Schuld, die der Fälligkeit oder Höhe nach ungewiss ist.
Rückwirkende Anwendung (einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode)	Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen in der Art, als ob die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode schon immer zur Anwendung gekommen wäre.
Sachanlagen	Gegenständliche Vermögenswerte, die <ul style="list-style-type: none"> (a) für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten und (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.
Schuld	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.
Schuld aus einem leistungsorientierten Plan	Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung zum Berichtsstichtag abzüglich des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens am Berichtsstichtag (falls vorhanden), mit dem die Verpflichtungen unmittelbar abzugelten sind.
Schwebendes Geschäft	Eine bindende Vereinbarung über den Austausch einer bestimmten Menge Ressourcen zu einem bestimmten Preis zu (einem) bestimmten zukünftigen Zeitpunkt oder Zeitpunkten.

Separater Einzelabschluss	Der von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens aufgestellte Abschluss, in dem die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden. Ist ein Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder ein Partnerunternehmen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens nicht gleichzeitig Mutterunternehmen, ist dessen Abschluss kein separater Abschluss.
Sicherungsinstrument	Im Sinne der besonderen Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für KMU nach Abschnitt 11 dieses Standard[entwurf]s ist ein Sicherungsinstrument ein Finanzinstrument, das <ul style="list-style-type: none"> (a) ein Zinsswap, der die Bedingungen in Paragraph 11.33 erfüllt, ein Währungsswap oder ein Devisentermingeschäft, welches an die gleiche Währung gekoppelt ist wie das Grundgeschäft, oder ein Termingeschäft ist, welches an den gleichen Rohstoff gekoppelt ist wie der dem Grundgeschäft zugrundeliegende Rohstoff, und (b) die Bedingungen in Paragraph 11.32 erfüllt. Ein Unternehmen, das sich entschließt IAS 39 für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten anzuwenden, hat die Definition für ein Sicherungsinstrument aus diesem Standard statt der hier aufgeführten Definition anzuwenden.
So gut wie in Kraft	Steuersätze werden als so gut wie in Kraft betrachtet, wenn künftige Ereignisse, die im Genehmigungsprozess vorgesehen sind, das Ergebnis nicht ändern können.
Staatlicher Plan (Leistungen an Arbeitnehmer)	Durch die Gesetzgebung eingerichtete Versorgungspläne, um alle Unternehmen (oder alle Unternehmen innerhalb einer bestimmten Kategorie, wie z.B. in einem bestimmten Industriezweig) zu erfassen und die vom Staat, regionalen oder überregionalen Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Stellen (z.B. eigens dafür geschaffene autonome Institutionen) betrieben werden, welche nicht der Kontrolle oder Einflussnahme des berichtenden Unternehmens unterstehen.
Steueraufwand (Steuerertrag)	Summe aus tatsächlichen Steuern und latenten Steuern, die in die Ermittlung des Periodenergebnisses eingeht.
Steuerwert	Die Bewertung eines Vermögenswerts, einer Schuld oder eines Eigenkapitalinstruments nach einschlägigem Steuerrecht. Dieser Vermögenswert, diese Schuld oder dieses Eigenkapitalinstrument kann sowohl aufgrund steuerlicher oder handelsrechtlicher Vorschriften, nur aufgrund steuerlicher, nicht jedoch handelsrechtlicher Vorschriften, oder nur aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften, nicht jedoch steuerlicher Vorschriften angesetzt worden sein.
Tag der Gewährung	Der Tag, an dem das Unternehmen und eine andere Partei (einschließlich eines Mitarbeiters) eine anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung treffen, worunter der Zeitpunkt zu verstehen ist, zu dem das Unternehmen und die Gegenpartei ein gemeinsames Verständnis über die Vertragsbedingungen der Vereinbarung erlangt haben. Am Tag der Gewährung verleiht das Unternehmen der Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, anderen Vermögenswerten oder Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens unter der Voraussetzung, dass bestimmte Ausübungsbedingungen, sofern vorhanden, erfüllt sind. Unterliegt diese Vereinbarung einem Genehmigungsverfahren (z.B. durch die Anteilseigner), entspricht der Tag der Gewährung dem Tag, an dem die Genehmigung erteilt wurde.
Tatsächliche Steuern	Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.
Temporäre Differenzen	Unterschiedsbeträge zwischen dem Steuerwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld und dessen Buchwert im Abschluss, die zu einem zu versteuernden oder erstattungsfähigen Betrag führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld beglichen wird. Temporäre Differenzen können entweder zu versteuern oder abzugsfähig sein.
Tochterunternehmen	Ein Unternehmen, einschließlich eines Unternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wie eine Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.
Undurchführbar	Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als undurchführbar, wenn sie trotz aller vernünftigen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewendet werden kann.

Unternehmensfortführung	Ein Unternehmen wird als fortzuführen betrachtet, es sei denn, die Geschäftsleitung beabsichtigt entweder, das Unternehmen aufzulösen oder das Geschäft einzustellen oder hat keine realistische Alternative mehr, anders zu handeln.
Unternehmenszusammenschluss	Die Zusammenführung von getrennten Unternehmen oder Geschäftsbetrieben zu einem berichtenden Unternehmen.
Unverfallbare Leistungen	Leistungen, deren Gewährung nach den Bedingungen eines Altersversorgungsplans nicht vom künftigen Fortbestand des Beschäftigungsverhältnisses abhängt
Veräußerungsgruppe	Eine Gruppe von Vermögenswerten, derer sich das Unternehmen gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise entledigen will, sowie die direkt mit ihnen in Verbindung stehenden Schulden, die bei der Transaktion übertragen werden.
Verfügungsmacht	→ Beherrschung
Verlässlichkeit	Die Eigenschaft von Informationen, die sie von wesentlichen Fehlern und verzerrenden Einflüssen freihält und getreu das darstellt, was sie entweder vorgeben darzustellen oder was vernünftigerweise inhaltlich von ihnen erwartet werden kann.
Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes	Eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle, anderer Ereignisse und Bedingungen gemäß den Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.
Vermögens- und Finanzlage	Die Beziehung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital eines Unternehmens, wie in der Bilanz dargestellt.
Vermögenswert	Eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit vom Unternehmen beherrscht wird und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.
Versicherungsvertrag	Ein Vertrag, nach dem eine Partei (der Versicherer) ein bedeutendes Versicherungsrisiko von einer anderen Partei (dem Versicherungsnehmer) übernimmt, indem sie vereinbart, dem Versicherungsnehmer eine Entschädigung zu leisten, falls der Versicherungsnehmer von einem bestimmten, ungewissen künftigen Ereignis (das versicherte Ereignis) nachteilig betroffen wird.
Verständlichkeit	Die Eigenschaft von Informationen, die für Adressaten verständlich sind, die eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Aktivitäten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen.
Volle IFRS	Andere International Financial Reporting Standards (IFRS) als der <i>IFRS für KMU</i> .
Vorräte	Vermögenswerte, die <ul style="list-style-type: none"> (a) zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden, (b) sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden, oder (c) als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.
Vorsicht	Die Einbeziehung eines gewissen Maßes an Sorgfalt bei der Ermessensausübung, die für die Schätzungen bei ungewissen Umständen erforderlich ist, so dass Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden.
Wahrscheinlich	Es spricht mehr dafür als dagegen.
Wertberichtigung	Der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswerts (a) im Falle von Vorräten seinen Verkaufserlös abzüglich der Kosten bis zur Fertigstellung und Veräußerung oder (b) im Falle anderer nicht-finanzieller Vermögenswerte dessen beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten überschreitet.
Wertminderungsaufwand	→ Wertberichtigung

Wesentlich	Weglassungen oder fehlerhafte Darstellungen von Posten sind wesentlich, wenn sie – einzeln oder insgesamt – die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art eines Postens ab, der jeweils unter den besonderen Umständen der Weglassung oder der fehlerhaften Darstellung beurteilt wird. Der Umfang oder die Art dieses Postens bzw. eine Kombination beider könnte der entscheidende Faktor sein.
Wirksamkeit einer Sicherung	Der Grad, mit dem die einem gesicherten Risiko zurechenbaren Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows des Grundgeschäfts durch Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows des Sicherungsinstruments kompensiert werden.
Zahlungsmittel	Barmittel und Sichteinlagen.
Zahlungsmitteläquivalente	Kurzfristige, äußerst liquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in bestimmte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unbedeutenden Wertschwankungsrisiken unterliegen.
Zeitliche Differenzen	Erträge oder Aufwendungen, die in einer Periode in der Gewinn- oder Verlustrechnung erfasst werden, aber steuerrechtlich in einer anderen Periode im zu versteuernden Ergebnis enthalten sind.
Zeitnähe	Bereitstellung von Informationen innerhalb des Zeitrahmens der Entscheidung.
Zielsetzung des Abschlusses	Abgabe von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Zahlungsströme eines Unternehmens, die für einen weiten Adressatenkreis, dem es nicht möglich ist, einen auf seine Informationsbedürfnisse ausgerichteten Abschluss zu verlangen, bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind.
Zu versteuerndes Ergebnis (steuerlicher Verlust)	Das (der) nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Ergebnis (Verlust) der Periode, aufgrund dessen die Ertragsteuern zahlbar (erstattungsfähig) sind.
Zu steuernde temporäre Differenzen	Temporäre Unterschiede, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu steuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld beglichen wird.
Zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswert	Ein Vermögenswert, dessen Buchwert vorrangig durch Verkauf statt durch anhaltende Nutzung realisiert wird.
Zuwendungen der öffentlichen Hand	Beihilfen der öffentlichen Hand, die an ein Unternehmen durch Übertragung von Mitteln zum Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens gewährt werden.
Zwischenbericht	Ein Finanzbericht, der einen vollständigen Abschluss oder einen verkürzten Abschluss für eine Zwischenperiode enthält.
Zwischenperiode	Eine Finanzberichtsperiode, die kürzer als ein gesamtes Geschäftsjahr ist.

Überleitungstabelle

Der [Entwurf eines] *IFRS für KMU* wurde entwickelt durch:

- (a) Auswahl der grundlegenden Konzepte aus dem Rahmenkonzept des IASB und der Prinzipien sowie der damit verbundenen verpflichtenden Anwendungsleitlinien aus den IFRS (einschließlich der Interpretationen), und
- (b) Erwägung der Änderungen, die im Hinblick auf die Bedürfnisse der Adressaten und Kosten-Nutzen-Abwägungen sachgerecht sind.

Die nachstehende Tabelle zeigt die wesentlichen Quellen in den vollen IFRS auf, aus denen die Prinzipien jedes Abschnitts des [Entwurfs eines] *IFRS für KMU* abgeleitet wurden:

Abschnitt im [Entwurf eines] <i>IFRS für KMU</i>		Quellen
Vorwort		<i>Vorwort zu den International Financial Reporting Standards</i>
1	<i>Anwendungsbereich</i>	—
2	<i>Konzepte und grundlegende Prinzipien</i>	IASB Rahmenkonzept, IAS 1 <i>Darstellung des Abschlusses</i>
3	<i>Darstellung von Abschlüssen</i>	IAS 1
4	<i>Bilanz</i>	IAS 1
5	<i>Gewinn- und Verlustrechnung</i>	IAS 1
6	<i>Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals und Aufstellung über das Ergebnis und die Gewinnrücklagen</i>	IAS 1
7	<i>Kapitalflussrechnung</i>	IAS 7 <i>Kapitalflussrechnungen</i>
8	<i>Anhang</i>	IAS 1
9	<i>Konzern- und separate Einzelabschlüsse</i>	IAS 27 <i>Konzern- und separate Einzelabschlüsse</i>
10	<i>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungen und Fehler</i>	IAS 8 <i>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler</i>
11	<i>Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten</i>	IAS 32 <i>Finanzinstrumente: Darstellung</i> , IAS 39: <i>Finanzinstrumente: Bewertung</i> , IFRS 7 <i>Finanzinstrumente: Angaben</i>
12	<i>Vorräte</i>	IAS 2 <i>Vorräte</i>
13	<i>Anteile an assoziierten Unternehmen</i>	IAS 28 <i>Anteile an assoziierten Unternehmen</i>
14	<i>Anteile an Joint Ventures</i>	IAS 31 <i>Anteile an Joint Ventures</i>
15	<i>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</i>	IAS 40 <i>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</i>
16	<i>Sachanlagen</i>	IAS 16 <i>Sachanlagen</i>
17	<i>Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts</i>	IAS 38 <i>Immaterielle Vermögenswerte</i>
18	<i>Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert</i>	IFRS 3 <i>Unternehmenszusammenschlüsse</i>

Abschnitt im [Entwurf eines] IFRS für KMU		Quellen
19	<i>Leasingverhältnisse</i>	IAS 17 <i>Leasingverhältnisse</i>
20	<i>Rückstellungen und Eventualposten</i>	IAS 37 <i>Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen</i>
21	<i>Eigenkapital</i>	IAS 1, IAS 32
22	<i>Erträge</i>	IAS 11 <i>Fertigungsaufträge</i> , IAS 18 <i>Erträge</i>
23	<i>Zuwendungen der öffentlichen Hand</i>	IAS 20 <i>Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand</i>
24	<i>Fremdkapitalkosten</i>	IAS 23 <i>Fremdkapitalkosten</i>
25	<i>Anteilsbasierte Vergütung</i>	IFRS 2 <i>Anteilsbasierte Vergütung</i>
26	<i>Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte</i>	IAS 2, IAS 36 <i>Wertminderung von Vermögenswerten</i>
27	<i>Leistungen an Arbeitnehmer</i>	IAS 19 <i>Leistungen an Arbeitnehmer</i>
28	<i>Ertragsteuern</i>	IAS 12 <i>Ertragsteuern</i>
29	<i>Rechnungslegung in Hochinflationländern</i>	IAS 29 <i>Rechnungslegung in Hochinflationländern</i>
30	<i>Fremdwährungsumrechnung</i>	IAS 21 <i>Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse</i>
31	<i>Segmentberichterstattung</i>	IFRS 8 <i>Operative Segmente</i>
32	<i>Ereignisse nach dem Ende der Berichtsperiode</i>	IAS 10 <i>Ereignisse nach dem Bilanzstichtag</i>
33	<i>Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen</i>	IAS 24 <i>Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen</i>
34	<i>Ergebnis je Aktie</i>	IAS 33 <i>Ergebnis je Aktie</i>
35	<i>Branchenspezifische Vorschriften</i>	IAS 41 <i>Landwirtschaft</i> , IFRS 4 <i>Versicherungsverträge</i> , IFRS 6 <i>Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen</i>
36	<i>Aufgegebene Geschäftsbereiche und zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte</i>	IFRS 5 <i>Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche</i>
37	<i>Zwischenberichterstattung</i>	IAS 34 <i>Zwischenberichterstattung</i>
38	<i>Übergang auf den IFRS für KMU</i>	IFRS 1 <i>Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards</i>

