

## I

(Veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte)

**VERORDNUNG (EG) Nr. 2238/2004 DER KOMMISSION****vom 29. Dezember 2004****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend IFRS 1 und IAS Nrn. 1 bis 10, 12 bis 17, 19 bis 24, 27 bis 38, 40 und 41 und SIC Nrn. 1 bis 7, 11 bis 14, 18 bis 27 und 30 bis 33****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,

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

in Erwägung nachstehender Gründe:

(1) Mittels der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission <sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen übernommen, die zum 1. September 2002 vorlagen.

(2) Am 18. Dezember 2003 hat der „International Accounting Standard Board“ (IASB) 13 überarbeitete „International Accounting Standards“ (IAS) veröffentlicht. Gleichzeitig gab er die Aufhebung von IAS 15: „Informationen über die Auswirkungen von Preisänderungen“ bekannt. Zweck der Überarbeitung war eine weitere Verbesserung der Qualität und der Konsistenz des Korpus der bereits vorliegenden „International Accounting Standards“ (IAS).

(3) Im Allgemeinen wurden im Rahmen dieses Verbesserungsprojekts Alternativen, Redundanzen und Konflikte innerhalb der Standards verringert oder beseitigt, einige Konvergenzfragen behandelt und Verbesserungen an der Struktur der bestehenden IAS vorgenommen. Darüber hinaus beschloss der IASB, vorliegende Interpretationen in die verbesserten Standards aufzunehmen, um die Transparenz sowie Konsistenz zu erhöhen und die Standards verständlicher zu gestalten.

(4) Die Konsultation der technischen Sachverständigen in diesem Bereich hat bestätigt, dass die überarbeiteten IAS den technischen Kriterien für ihre Übernahme im Sinne von Artikel 3 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 und insbesondere der Anforderung, der zufolge sie dem europäischen Gemeinwohl zu dienen haben, entsprechen.

(5) Die Übernahme der Standards des „Verbesserungsprojekts“ ist mit Änderungen anderer IAS und Interpretationen verbunden, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten. Diese entsprechenden Änderungen betreffen den „International Financial Reporting Standard“ (IFRS) Nr. 1, die „International Accounting Standards“ (IAS) Nrn. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 und 41 und die Interpretationen durch den „Standard Interpretation Committee“ (SIC) Nrn. 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 und 32. Durch die Verabschiedung dieser Standards werden die Auslegungen des „Standard Interpretation Committee“ (SIC) Nrn. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 und 33 ersetzt.

(6) Die Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 sollte folglich entsprechend geändert werden.

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

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Der Anhang zur Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 wird wie folgt geändert:

<sup>(1)</sup> Abl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.<sup>(2)</sup> Abl. L 261 vom 13.10.2003, S. 1. Verordnung zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 2237/2004 (Abl. L 393 vom 31.12.2004, S. 1).

1. Die „International Accounting Standards“ (IAS) Nrn. 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 und 40 werden durch den Text im Anhang zu dieser Verordnung ersetzt.

2. IAS 15 und SIC Nrn. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 und 33 werden gestrichen.
3. Die Übernahme von IAS 1 macht Änderungen der IAS Nrn. 12, 19, 34, 35 und 41 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
4. Die Übernahme von IAS 2 macht Änderungen der IAS 14 und 34 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
5. Die Übernahme von IAS 8 macht Änderungen von IFRS 1, der IAS Nrn. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 und 38 und SIC Nrn. 12, 13, 21, 22, 25, 27 und 31 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
6. Die Übernahme von IAS 10 macht Änderungen von IAS Nr. 22, 35 und 37 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
7. Die Übernahme von IAS 16 macht Änderungen von IFRS 1, IAS Nrn. 14, 34, 36, 37, 38 und SIC Nrn. 13, 21 und 32 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
8. Die Übernahme von IAS 21 macht Änderungen von IFRS 1, IAS Nrn. 7, 12, 29, 34, 38, 41 und SIC 7 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
9. Die Übernahme von IAS 24 macht Änderungen von IAS 30 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
10. Die Übernahme von IAS 27 macht Änderungen von IAS 22 und SIC 12 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.
11. Die Übernahme von IAS 31 macht Änderungen von SIC 13 erforderlich, um die Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten.

#### Artikel 2

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

Sie gilt spätestens ab dem 1. Januar 2005.

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

Brüssel, den 29. Dezember 2004

*Im Namen der Kommission*  
Charlie McCREEVY  
*Mitglied der Kommission*

## ANHANG

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS)

<b>IAS Nr.</b>	<b>Bezeichnung</b>
IAS 1	Darstellung des Abschlusses
IAS 2	Vorräte
IAS 8	Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
IAS 10	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 16	Sachanlagen
IAS 17	Leasingverhältnisse
IAS 21	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IAS 24	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 27	Konsolidierte Abschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen
IAS 28	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen
IAS 31	Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures
IAS 33	Ergebnis je Aktie
IAS 40	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

## IAS 1

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1

**Darstellung des Abschlusses**

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-6
Zweck des Abschlusses	7
Bestandteile des Abschlusses	8-10
Definitionen	11-12
Grundlegende Überlegungen	13-41
Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit den IFRS	13-22
Unternehmensfortführung	23-24
Konzept der Periodenabgrenzung	25-26
Darstellungstetigkeit	27-28
Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten	29-31
Saldierung von Posten	32-35
Vergleichsinformationen	36-41
Struktur und Inhalt	42-126
Einführung	42-43
Identifikation des Abschlusses	44-48
Berichtszeitraum	49-50
Bilanz	51-77
Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit	51-56
Kurzfristige Vermögenswerte	57-59
Kurzfristige Schulden	60-67
Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind	68-73
Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang darzustellen sind	74-77
Gewinn- und Verlustrechnung	78-95
Periodenergebnis	78-80
Informationen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind	81-85
Informationen, die entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang darzustellen sind	86-95
Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals	96-101
Kapitalflussrechnung	102

	Ziffer
Anhangangaben	103-126
Struktur	103-107
Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	108-115
Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten	116-124
Weitere Angaben	125-126
Zeitpunkt des Inkrafttretens	127
Rücknahme von IAS 1 (Überarbeitet 1997)	128

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

#### ZIELSETZUNG

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

#### ANWENDUNGSBEREICH

2. **Dieser Standard ist bei der Darstellung aller Abschlüsse für allgemeine Zwecke, die in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufgestellt und dargestellt werden, anzuwenden.**
3. Ein Abschluss für allgemeine Zwecke soll den Bedürfnissen von Adressaten gerecht werden, die nicht in der Lage sind, Berichte anzufordern, die auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind. Allgemeine Abschlüsse schließen solche mit ein, die getrennt oder innerhalb eines anderen publizierten Dokuments, wie einem Geschäftsbericht oder einem Emissionsprospekt, veröffentlicht werden. Dieser Standard gilt nicht für die Gliederung und den Inhalt des verkürzten Zwischenberichts, der gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt wird. Die Paragraphen 13-41 sind hingegen auf solche Zwischenberichte anzuwenden. Dieser Standard gilt gleichermaßen für alle Unternehmen, und zwar unabhängig davon, ob sie zur Erstellung eines Konzernabschlusses oder eines separaten Einzelabschlusses nach IFRS gemäß IAS 27 *Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* verpflichtet sind.
4. In IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen* sind zusätzliche Anforderungen für Banken und ähnliche Finanzinstitutionen enthalten, die mit den im vorliegenden Standard enthaltenen Vorschriften übereinstimmen.
5. Die in diesem Standard verwendete Terminologie ist für gewinnorientierte Unternehmen einschließlich Unternehmen des öffentlichen Sektors geeignet. Nicht gewinnorientierte, staatliche und andere Unternehmen des öffentlichen Sektors, die diesen Standard anwenden möchten, müssen gegebenenfalls Bezeichnungen für einzelne Posten im Abschluss und für den Abschluss selbst anpassen.
6. Ähnliches gilt für Unternehmen, die kein Eigenkapital gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* aufweisen (z.B. bestimmte Investmentfonds), sowie Unternehmen, deren Kapital kein Eigenkapital darstellt (z.B. bestimmte Genossenschaften). In diesem Fall ist der Ausweis im Abschluss den Anteilen der Mitglieder bzw. Anteilseigner entsprechend anzupassen.

## IAS 1

## ZWECK DES ABSCHLUSSES

7. Ein Abschluss ist eine strukturierte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Die Zielsetzung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens bereitzustellen, die für eine breite Palette von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Ein Abschluss zeigt ebenfalls die Ergebnisse der Verwaltung des Management anvertrauten Vermögens. Um diese Zielsetzung zu erfüllen, stellt ein Abschluss Informationen über:
- (a) Vermögenswerte;
  - (b) Schulden;
  - (c) Eigenkapital;
  - (d) Erträge und Aufwendungen, einschließlich Gewinne und Verluste;
  - (e) sonstige Änderungen des Eigenkapitals,  
und
  - (f) Cashflows eines Unternehmens zur Verfügung.

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

## BESTANDTEILE DES ABSCHLUSSES

8. **Ein vollständiger Abschluss beinhaltet:**
- (a) **eine Bilanz;**
  - (b) **eine Gewinn- und Verlustrechnung;**
  - (c) **eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, die entweder:**
    - (i) **sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals**  
**oder**
    - (ii) **Änderungen des Eigenkapitals mit Ausnahme solcher, die aus Geschäftsvorfällen mit Anteilseignern in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner entstehen, zeigt;**
  - (d) **eine Kapitalflussrechnung**  
**und**
  - (e) **den Anhang, der die maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusammenfasst und sonstige Erläuterungen enthält.**
9. Viele Unternehmen veröffentlichen neben dem Abschluss einen durch das Management erstellten Bericht über die Unternehmenslage, der die wesentlichen Merkmale der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie die wichtigsten Unsicherheiten, denen sich das Unternehmen gegenüber sieht, beschreibt und erläutert. Ein solcher Bericht könnte einen Überblick geben über:
- (a) die Hauptfaktoren und Einflüsse, welche die Ertragskraft bestimmen, einschließlich Veränderungen des Umfelds, in dem das Unternehmen operiert, die Reaktionen des Unternehmens auf diese Veränderungen und deren Auswirkungen sowie die Investitionspolitik des Unternehmens, um die Ertragskraft zu erhalten und zu verbessern, einschließlich der Dividendenpolitik;
  - (b) die Finanzierungsquellen des Unternehmens und Zielverschuldungsgrad;  
sowie
  - (c) die gemäß den IFRS nicht in der Bilanz ausgewiesenen Ressourcen.

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

#### DEFINITIONEN

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

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

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

(a) **International Financial Reporting Standards;**

(b) **International Accounting Standards;**

sowie

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

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

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

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

#### GRUNDLEGENDE ÜBERLEGUNGEN

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

13. **Abschlüsse haben die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Dies erfordert die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Bedingungen gemäß den im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen. Die Anwendung der IFRS, gegebenenfalls um zusätzliche Angaben ergänzt, führt annahmegemäß zu Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.**
14. **Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit den IFRS in Einklang steht, hat diese Tatsache in einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung im Anhang anzugeben. Ein Abschluss darf nicht als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnet werden, solange er nicht sämtliche Anforderungen der IFRS erfüllt.**

## IAS 1

15. Unter nahezu allen Umständen wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild durch Übereinstimmung mit den anzuwendenden IFRS erreicht. Um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, hat ein Unternehmen außerdem folgendes zu leisten:
- (a) Auswahl und Anwendung der Bilanzierungsregeln gemäß IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler*. In IAS 8 ist eine Hierarchie der maßgeblichen Leitlinien aufgeführt, die das Management beim Fehlen eines spezifischen Standards bzw. einer Interpretation für Posten anwendet;
  - (b) Darstellung von Informationen, einschließlich der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, auf eine Weise, die zu relevanten, verlässlichen, vergleichbaren und verständlichen Informationen führt; und
  - (c) Bereitstellung zusätzlicher Angaben, wenn die Anforderungen in den IFRS unzureichend sind, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen von einzelnen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.
16. **Die Anwendung ungeeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Methoden noch durch Anhangangaben oder zusätzliche Erläuterungen geheilt werden.**
17. **Im äußerst seltenen Fall, dass das Management zu dem Schluss kommt, dass die Einhaltung einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Bestimmung so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit dem in dem Rahmenkonzept geschilderten Zweck der Abschlüsse kommen würde, hat ein Unternehmen von der Anwendung einer solchen Bestimmung in Anlehnung an Paragraph 18 abzusehen, sofern eine solche Abweichung nach den geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen erforderlich oder nicht unzulässig ist.**
18. **Weicht ein Unternehmen von einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Vorschrift gemäß Paragraph 17 ab, hat es Folgendes anzugeben:**
- (a) **dass das Management zu dem Schluss gekommen ist, dass der Abschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt;**
  - (b) **dass es den anzuwendenden Standards und Interpretationen nachgekommen ist, mit der Ausnahme, dass von einem spezifischen Erfordernis abgewichen wurde, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln;**
  - (c) **die Bezeichnung des Standard bzw. der Interpretation, von dem/von der das Unternehmen abgewichen ist, die Art der Abweichung einschließlich der Bilanzierungsweise, die der Standard oder die Interpretation fordern würde, den Grund, warum diese Bilanzierungsweise unter den gegebenen Umständen so irreführend wäre, dass sie zum einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses gemäß dem Rahmenkonzept führen würde, und die Bilanzierungsweise, die angewandt wurde;**
- sowie
- (d) **für jede dargestellte Periode die finanzielle Auswirkung der Abweichung auf jeden Abschlussposten, der bei Einhaltung des Erfordernisses berichtet worden wäre.**
19. **Ist ein Unternehmen in einer früheren Periode von einer in einem Standard bzw. einer Interpretation enthaltenen Bestimmung abgewichen und wirkt sich eine solche Abweichung auf Beträge im Abschluss der laufenden Periode aus, sind die in den Paragraphen 18(c) und (d) vorgeschriebenen Angaben zu machen.**
20. Paragraph 19 gilt beispielsweise dann, wenn ein Unternehmen in einer früheren Periode bei der Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden von einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Bestimmung abgewichen ist, und zwar so, dass durch die Abweichung die Bewertung der Änderungen der Vermögenswerte und der Schulden, die im Abschluss des Unternehmens für die laufende Periode ausgewiesen sind, betroffen ist.

21. **In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer Bestimmung in einem Standard bzw. in einer Interpretation so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit dem Ziel des Abschlusses gemäß dem Rahmenkonzept kommen würde, aber die geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen ein Abweichen von der Vorschrift verbieten, hat das Unternehmen die für irreführend erachteten Aspekte bestmöglich zu verringern, indem es Folgendes angibt:**
- (a) **die Bezeichnung des betreffenden Standards bzw. der betreffenden Interpretation, die Art der Anforderungen und den Grund, warum diese Anforderung so irreführend wäre, dass sie nach Ansicht des Management zu einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses gemäß dem Rahmenkonzept führen würde,**
- sowie
- (b) **die Anpassungen, die bei jedem Posten im Abschluss vorzunehmen wären, die nach Ansicht des Managements zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes erforderlich wären.**
22. Im Rahmen der Paragraphen 17-21 entsteht zwischen einer bestimmten Angabe und der Zielsetzung der Abschlüsse dann ein Konflikt, wenn sie die Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen nicht glaubwürdig darstellt, die sie entweder vorgibt darzustellen oder von der vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie sie darstellt und folglich wahrscheinlich die ökonomischen Entscheidungen von Adressaten des Abschlusses beeinflussen. Wenn geprüft wird, ob die Befolgung einer Anforderung in einem Standard bzw. in einer Interpretation so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses gemäß dem *Rahmenkonzept* kommen würde, beachtet das Management Folgendes:
- (a) warum die Zielsetzung des Abschlusses unter den gegebenen Umständen nicht erreicht wird;
- und
- (b) wie sich die besonderen Umstände des Unternehmens von denen anderer Unternehmen, die die Vorschrift einhalten, unterscheiden. Wenn andere Unternehmen in ähnlichen Umständen die Vorschrift einhalten, gilt die widerlegbare Vermutung, dass die Einhaltung der Vorschrift durch das Unternehmen nicht so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses gemäß dem *Rahmenkonzept* kommen würde.

#### *Unternehmensfortführung*

23. **Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management eine Einschätzung über die Fähigkeit des Unternehmens vorzunehmen, den Geschäftsbetrieb fortzuführen. Ein Abschluss ist solange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, das Geschäft einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. Wenn das Management bei ihrer Einschätzung wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Bedingungen bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Werden die Abschlüsse nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache gemeinsam mit den Grundlagen anzugeben, auf denen der Abschluss basiert, unter Angabe der Gründe, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird.**
24. Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, zieht das Management sämtliche verfügbaren Informationen für die Zukunft in Betracht, die mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist. Der Umfang der Berücksichtigung ist von den Gegebenheiten jedes einzelnen Sachverhalts abhängig. Verfügte ein Unternehmen in der Vergangenheit über einen rentablen Geschäftsbetrieb und hat es schnellen Zugriff auf Finanzquellen, kann ohne eine detaillierte Analyse die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Annahme der Unternehmensfortführung als Grundlage der Rechnungslegung angemessen ist. In anderen Fällen wird das Management eine breite Palette von Faktoren im Zusammenhang mit der laufenden und künftigen Rentabilität, Schuldentilgungsplänen und potenziellen Refinanzierungsquellen in Betracht ziehen müssen, bevor sie selbst davon überzeugt ist, dass die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist.

#### *Konzept der Periodenabgrenzung*

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

## IAS 1

*Darstellungstetigkeit*

27. **Die Darstellung und der Ausweis von Posten im Abschluss sind von einer Periode zur nächsten beizubehalten, es sei denn:**
- (a) **eine wesentliche Änderung des Tätigkeitsfeldes des Unternehmens oder eine Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt, dass eine Änderung der Darstellung oder der Gliederung unter Berücksichtigung der in IAS 8 enthaltenen Kriterien zur Auswahl bzw. zur Anwendung der Bilanzierungsmethoden zu einer angemesseneren Darstellungsweise führt;**
- oder**
- (b) **eine Änderung der Darstellungsweise aufgrund eines Standards bzw. einer Interpretation erforderlich ist.**
28. Ein bedeutender Erwerb, eine bedeutende Veräußerung oder eine Überprüfung der Darstellungsweise des Abschlusses könnte nahe legen, dass der Abschluss auf eine andere Art und Weise aufzustellen ist. Eine Änderung der Darstellungsweise ist nur dann angezeigt, wenn aufgrund der Änderungen Informationen gegeben werden, die zuverlässig und für die Adressaten relevanter sind, und die geänderte Darstellungsweise wahrscheinlich Bestand haben wird, damit die Vergleichbarkeit nicht beeinträchtigt wird. Werden solche Änderungen bei der Darstellungsweise vorgenommen, gliedert ein Unternehmen seine Vergleichsinformationen gemäß Paragraph 38 und 39 um.

*Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten*

29. **Jede wesentliche Postengruppe ist im Abschluss gesondert darzustellen. Posten einer nicht ähnlichen Art oder Funktion werden gesondert erfasst, sofern sie nicht unwesentlich sind.**
30. Abschlüsse resultieren aus der Verarbeitung einer großen Anzahl von Geschäftsvorfällen, die strukturiert werden, indem sie gemäß ihrer Art oder ihrer Funktion zu Gruppen zusammengefasst werden. Die abschließende Phase beim Prozess der Zusammenfassung und Gliederung ist die Darstellung von verdichteten und klassifizierten Daten, die als Posten in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung oder im Anhang dargestellt werden. Ist ein Posten für sich allein betrachtet nicht von wesentlicher Bedeutung, wird er mit anderen Posten entweder in einem bestimmten Abschlussbestandteil oder in den Anhangangaben zusammengefasst. Ein Posten, der nicht wesentlich genug ist, um eine gesonderte Darstellung in den genannten Abschlussbestandteilen zu rechtfertigen, kann dennoch wesentlich genug sein, um gesondert in den Anhangangaben dargestellt werden zu müssen.
31. Nach dem Prinzip der Wesentlichkeit ist eine spezifische Angabe eines Standards oder einer Interpretation nicht zwingend erforderlich, sofern die Informationen nicht wesentlich sind.

*Saldierung von Posten*

32. **Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen dürfen nicht miteinander saldiert werden, soweit nicht die Saldierung von einem Standard bzw. einer Interpretation gefordert oder erlaubt wird.**
33. Es ist wichtig, dass Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen gesondert dargestellt werden. Saldierungen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in der Bilanz vermindern die Fähigkeit der Adressaten, Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen zu verstehen und die künftigen Cashflows des Unternehmens abzuschätzen, es sei denn, die Saldierung spiegelt den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalles, eines Ereignisses oder sonstiger Bedingungen wider. Die Bewertung von Vermögenswerten nach Abzug von Wertberichtigungen – beispielsweise Abschläge für veraltete Bestände und Wertberichtigungen von Forderungen – stellt keine Saldierung dar.
34. IAS 18 *Erträge*, definiert Erträge und schreibt vor, dass sie zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung abzüglich der vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte zu bewerten sind. Ein Unternehmen unternimmt im Verlaufe seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auch solche Geschäftsvorfälle, die selbst zu keinen Erträgen führen, die aber zusammen mit den Hauptumsatzträgern anfallen. Die Ergebnisse solcher Geschäftsvorfälle sind durch die Saldierung aller Erträge mit den dazugehörigen Aufwendungen, die durch denselben Geschäftsvorfall entstehen, darzustellen, wenn diese Darstellung den Gehalt des Geschäftsvorfalles oder Ereignisses widerspiegelt. Beispielsweise:
- (a) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten einschließlich Finanzinvestitionen und betrieblicher Vermögenswerte werden erfasst, indem von den Veräußerungserlösen der Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abgezogen werden;

sowie

- (b) Aufwand in Verbindung mit einer Rückstellung, die gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* erfasst wird und gemäß einer vertraglichen Vereinbarung mit einem Dritten (z.B. Lieferantengewährleistung) erstattet wird, darf mit der entsprechenden Rückerstattung saldiert werden.
35. Außerdem werden Gewinne und Verluste, die aus einer Gruppe von ähnlichen Geschäftsvorfällen entstehen, saldiert dargestellt, beispielsweise Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung oder solche, die aus Finanzinstrumenten entstehen, die zu Handelszwecken gehalten werden. Solche Gewinne und Verluste werden jedoch, sofern sie wesentlich sind, gesondert ausgewiesen.

#### Vergleichsinformationen

36. **Sofern ein Standard bzw. eine Interpretation nichts anderes erlaubt oder vorschreibt, sind im Abschluss Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode für alle quantitativen Informationen anzugeben. Vergleichsinformationen sind in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der Berichtsperiode von Bedeutung sind.**
37. In manchen Fällen sind verbale Informationen, die in den Abschlüssen der vorangegangenen Periode(n) gemacht wurden, auch für die Berichtsperiode von Bedeutung. Beispielsweise sind Einzelheiten eines Rechtsstreits, dessen Ausgang zum letzten Bilanzstichtag unsicher war und der noch entschieden werden muss, in der Berichtsperiode anzugeben. Adressaten ziehen Nutzen aus der Information, dass zum letzten Bilanzstichtag eine Unsicherheit bestand, und über die Schritte, die unternommen worden sind, um diese Unsicherheit zu beseitigen.
38. **Werden Darstellung oder Gliederung von Posten im Abschluss geändert, sind, außer wenn praktisch undurchführbar, auch die Vergleichsbeträge neu zu gliedern. Werden die Vergleichsbeträge umgegliedert, sind folgende Angaben zu machen:**
- (a) *Art der Neugliederung;*
- (b) *der Betrag jedes neu gegliederten Postens bzw. jeder neu gegliederten Postengruppe;*
- sowie*
- (c) *der Grund für die Neugliederung.*
39. **Ist die Neugliederung der Vergleichsbeträge praktisch nicht durchführbar, sind folgende Angaben zu machen:**
- (a) *den Grund für die unterlassene Neugliederung,*
- sowie*
- (b) *die Art der Anpassungen, die bei einer Neugliederung erfolgt wären.*
40. Die Verbesserung der Vergleichbarkeit der Angaben zwischen den einzelnen Perioden hilft den Adressaten bei wirtschaftlichen Entscheidungen. Insbesondere können für Prognosezwecke Trends in den Finanzinformationen beurteilt werden. Unter bestimmten Umständen ist die Neugliederung von Vergleichsbeträgen für eine bestimmte Periode für Vergleichbarkeitszwecke praktisch nicht durchführbar. Beispielsweise ist es möglich, dass Daten in der(n) vorangegangenen Periode(n) auf eine Art gesammelt worden sind, die eine Neugliederung nicht zulässt, und eine Wiederherstellung der Informationen praktisch nicht durchführbar ist.
41. IAS 8 behandelt Anpassungen der Vergleichsinformationen, die bei einer Änderung der Bilanzierungsmethode oder der Berichtigung eines Fehlers erforderlich sind.

## STRUKTUR UND INHALT

### Einführung

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

## IAS 1

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

*Identifikation des Abschlusses*

44. **Ein Abschluss muss eindeutig als solcher zu identifizieren sein und sich von anderen Informationen, die im gleichen Dokument veröffentlicht werden, unterscheiden lassen.**
45. IFRS werden nur auf den Abschluss angewandt und nicht auf andere Informationen, die in einem Geschäftsbericht oder einem anderen Dokument dargestellt werden. Daher ist es wichtig, dass Adressaten in der Lage sind, die auf der Grundlage der IFRS erstellten Informationen von anderen Informationen zu unterscheiden, die für Adressaten nützlich sein können, aber nicht Gegenstand der Standards sind.
46. **Jeder Bestandteil des Abschlusses ist eindeutig zu bezeichnen. Zusätzlich sind die folgenden Informationen deutlich sichtbar darzustellen und zu wiederholen, falls es für das richtige Verständnis der dargestellten Informationen notwendig ist:**
- (a) *der Name des berichtenden Unternehmens oder andere Mittel der Identifizierung sowie etwaige Änderungen dieser Angaben gegenüber dem letzten Bilanzstichtag;*
  - (b) *ob sich ein Abschluss auf das einzelne Unternehmen oder einen Konzern bezieht;*
  - (c) *der Bilanzstichtag oder die Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht, je nachdem, was für den entsprechenden Bestandteil des Abschlusses angemessen ist;*
  - (d) *die Berichtswährung gemäß IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse;*
- und**
- (e) *wieweit bei der Darstellung von Beträgen im Abschluss gerundet wurde.*

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

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

*Berichtszeitraum*

49. **Ein Abschluss ist mindestens jährlich aufzustellen. Wenn sich der Bilanzstichtag eines Unternehmens ändert, und der Abschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen zusätzlich zur Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht, anzugeben:**
- (a) *den Grund für die Verwendung einer längeren bzw. kürzeren Berichtsperiode;*
- und**
- (b) *die Tatsache, dass Vergleichsbeträge der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, der Cashflows und der dazugehörigen Anhangangaben nicht vollständig vergleichbar sind.*

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

#### Bilanz

#### Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

51. **Ein Unternehmen hat gemäß den Paragraphen 57-67 kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in der Bilanz darzustellen, sofern eine Darstellung nach der Liquidität nicht zuverlässig und relevanter ist. Trifft diese Ausnahme zu, sind alle Vermögenswerte und Schulden grob nach ihrer Liquidität anzuordnen.**
52. **Unabhängig davon, welche Methode der Darstellung gewählt wird, hat ein Unternehmen für jeden Vermögens- und Schuldposten, der Beträge zusammenfasst, von denen erwartet wird, dass sie (a) innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag und (b) außerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert oder erfüllt werden, den Betrag anzugeben, von dem erwartet wird, dass er nach mehr als zwölf Monaten realisiert oder erfüllt wird.**
53. Bietet ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus an, so liefert eine getrennte Untergliederung von kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz nützliche Informationen, indem Nettovermögenswerte, die fortlaufend als kurzfristiges Nettobetriebskapital im Umlauf sind, von denen unterschieden werden, die langfristigen Tätigkeiten des Unternehmens dienen. Eine Untergliederung hebt auch Vermögenswerte, deren Erfüllung innerhalb des laufenden Geschäftszyklus erwartet wird, und Schulden, deren Rückzahlung in der gleichen Berichtsperiode fällig wird, hervor.
54. Bei bestimmten Unternehmen wie beispielsweise Banken bietet die Darstellung der Vermögens- und Schuldposten aufsteigend oder absteigend nach Liquidität Informationen, die zuverlässig und gegenüber der Darstellung nach Fristigkeiten relevanter sind, da das Unternehmen keine Waren oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus anbietet.
55. Bei der Anwendung von Paragraph 51 darf das Unternehmen einige Vermögenswerte und Schulden nach Liquidität anordnen und andere wiederum nach Fristigkeiten darstellen, wenn hierdurch zuverlässige und relevantere Informationen zu erzielen sind. Eine gemischte Aufstellung ist möglicherweise dann angezeigt, wenn das Unternehmen in unterschiedlichen Geschäftsfeldern tätig ist.
56. Informationen über die erwarteten Fälligkeitstermine von Vermögenswerten und Schulden sind nützlich, um die Liquidität und Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens einzuschätzen. IAS 32 verlangt die Angabe der Fälligkeitstermine sowohl von finanziellen Vermögenswerten als auch von finanziellen Schulden. Finanzielle Vermögenswerte enthalten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Forderungen, und finanzielle Schulden enthalten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten. Informationen über den erwarteten Zeitpunkt der Erfüllung von nicht monetären Vermögenswerten und Schulden, wie z.B. Vorräte und Rückstellungen, sind ebenfalls nützlich, egal ob die Vermögenswerte und Schulden in langfristige und kurzfristige unterteilt werden oder nicht. Beispielsweise gibt ein Unternehmen den Buchwert der Vorräte an, deren Realisation nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird.

#### Kurzfristige Vermögenswerte

57. **Ein Vermögenswert ist als kurzfristig einzustufen, wenn er mindestens eines der nachfolgenden Kriterien erfüllt:**
- (a) **seine Realisation wird innerhalb des normalen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet oder er wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten;**
- (b) **er wird primär für Handelszwecke gehalten;**

## IAS 1

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

*oder*

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

*Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig einzustufen.*

58. Dieser Standard benutzt den Begriff „langfristig“, um materielle, immaterielle und finanzielle Vermögenswerte mit langfristigen Charakter einzuschließen. Er untersagt nicht die Verwendung anderer Bezeichnungen, solange deren Bedeutung eindeutig ist.
59. Der Geschäftszyklus eines Unternehmens ist der Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Umwandlung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von 12 Monaten ausgegangen. Kurzfristige Vermögenswerte umfassen Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die als Teil des gewöhnlichen Geschäftszyklus verkauft, verbraucht und realisiert werden, selbst wenn deren Realisation nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird. Zu kurzfristigen Vermögenswerten gehören ferner Vermögenswerte, die vorwiegend zu Handelszwecken gehalten werden (finanzielle Vermögenswerte, die unter diese Bezeichnung fallen, werden gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* als zu Handelszwecken gehalten eingestuft) sowie der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Vermögenswerte.

#### Kurzfristige Schulden

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

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

(b) *sie wird primär für Handelszwecke gehalten;*

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

*oder*

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

*Alle anderen Schulden sind als langfristig einzustufen.*

61. Einige kurzfristige Schulden, wie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Rückstellungen für personalbezogene Aufwendungen und andere betriebliche Aufwendungen, bilden einen Teil des kurzfristigen Betriebskapitals, das im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens gebraucht wird. Solche betrieblichen Posten werden selbst dann als kurzfristige Schulden eingestuft, wenn sie später als zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag fällig werden. Zur Unterteilung der Vermögenswerte und der Schulden des Unternehmens wird derselbe Geschäftszyklus herangezogen. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von 12 Monaten ausgegangen.
62. Andere kurzfristige Schulden werden nicht als Teil des laufenden Geschäftszyklus beglichen, ihre Tilgung ist aber innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig oder sie werden vorwiegend zu Handelszwecken gehalten. Hierzu gehören beispielsweise finanzielle Schulden, die gemäß IAS 39 zu Handelszwecken gehalten werden, Kontokorrentkredite, der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Schulden, Dividendenverbindlichkeiten, Einkommensteuer und sonstige nicht handelbare Verbindlichkeiten. Finanzielle Schulden, die die langfristige Finanzierung sichern (und somit nicht zum im normalen Geschäftszyklus benutzten Betriebskapital gehören) und die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig sind, gelten vorbehaltlich Paragraph 65 und 66 als langfristige finanzielle Schulden.

63. Ein Unternehmen hat seine finanziellen Schulden als kurzfristig einzustufen, wenn deren Tilgung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig wird, selbst wenn:
- (a) die ursprüngliche Laufzeit einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst;
- und
- (b) eine Vereinbarung zur langfristigen Refinanzierung bzw. Umschuldung der Zahlungsverpflichtungen nach dem Bilanzstichtag jedoch vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung abgeschlossen wird.
64. Wenn das Unternehmen erwartet und verlangen kann, dass eine Verpflichtung für mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag gemäß einer bestehenden Kreditvereinbarung refinanziert oder verlängert wird, gilt die Verpflichtung trotzdem selbst dann als langfristig, wenn sie sonst innerhalb eines kürzeren Zeitraums fällig wäre. In Situationen, in denen jedoch eine Refinanzierung bzw. einer Verlängerung nicht im Ermessen des Unternehmens liegt (was der Fall wäre, wenn keine Refinanzierungsvereinbarung vorläge), wird die Möglichkeit einer Refinanzierung nicht berücksichtigt, so dass die betreffende finanzielle Schuld als kurzfristig einzustufen ist.
65. Verletzt das Unternehmen an oder vor dem Bilanzstichtag eine Verpflichtung gemäß einer langfristigen Kreditvereinbarung, so dass die Schuld sofort fällig wird, wird sie selbst dann als kurzfristig eingestuft, wenn der Kreditgeber nach dem Bilanzstichtag und vor der Freigabe für die Veröffentlichung des Abschlusses nicht mehr auf Zahlung aufgrund der Verletzung besteht. Die Schuld wird deshalb als kurzfristig eingestuft, da das Unternehmen zum Bilanzstichtag kein uneingeschränktes Recht zur Verschiebung der Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag hat.
66. Die Schuld wird hingegen als langfristig eingestuft, falls der Kreditgeber bis zum Bilanzstichtag in eine Nachfrist von mindestens 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag einwilligt, in der das Unternehmen die Verletzung beheben kann und der Kreditgeber die sofortige Zahlung nicht verlangen kann.
67. Bei Darlehen, die als kurzfristige Schulden eingestuft werden, gilt Folgendes: Wenn eines der nachfolgenden Ereignisse zwischen dem Bilanzstichtag und der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung eintritt, müssen solche Ereignisse gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* angegeben werden:
- (a) langfristige Refinanzierung;
  - (b) Behebung einer Verletzung einer langfristigen Kreditvereinbarung,
- sowie
- (c) die Gewährung einer mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag ablaufenden Nachfrist durch den Kreditgeber zur Behebung der Verletzung einer langfristigen Kreditvereinbarung.

Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind

68. **In der Bilanz sind zumindest nachfolgende Posten darzustellen:**
- (a) **Sachanlagen;**
  - (b) **als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien;**
  - (c) **immaterielle Vermögenswerte;**
  - (d) **finanzielle Vermögenswerte (ohne die Beträge, die unter (e), (h) und (i) ausgewiesen werden);**
  - (e) **nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen;**
  - (f) **biologische Vermögenswerte;**
  - (g) **Vorräte;**
  - (h) **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen;**
  - (i) **Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente;**

## IAS 1

- (j) *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten;*
  - (k) *Rückstellungen;*
  - (l) *finanzielle Schulden (ohne die Beträge, die unter (j) und (k) ausgewiesen werden);*
  - (m) *Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12, Ertragsteuern;*
  - (n) *Latente Steueransprüche und -schulden gemäß IAS 12;*
  - (o) *Minderheitsanteile am Eigenkapital;*  
  
*sowie*
  - (p) *gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Anteilseignern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.*
69. **Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind in der Bilanz darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant ist.**
70. **Wenn das Unternehmen lang- und kurzfristige Vermögenswerte bzw. lang- und kurzfristige Schulden in der Bilanz getrennt ausweist, dürfen latente Steueransprüche (-schulden) nicht als kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) ausgewiesen werden.**
71. Dieser Standard schreibt nicht die Reihenfolge oder die Gliederung vor, in der Posten darzustellen sind. Paragraph 68 liefert lediglich eine Liste von Posten, die ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen. Ferner:
- (a) Posten werden hinzugefügt, wenn der Umfang, die Art oder die Funktion eines Postens oder eine Zusammenfassung ähnlicher Posten so sind, dass eine gesonderte Darstellung für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant ist; und
  - (b) die verwendeten Bezeichnungen, die Reihenfolge der Posten oder die Zusammenfassung ähnlicher Posten können dem Wesen des Unternehmens und seinen Geschäftsvorfällen entsprechend geändert werden, um Informationen zu liefern, die für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant sind. Beispielsweise passt eine Bank die oben stehenden Beschreibungen an, um die spezielleren Anforderungen des IAS 30 anzuwenden.
72. Die Entscheidung, ob zusätzliche Posten gesondert ausgewiesen werden, basiert auf einer Einschätzung:
- (a) der Art und der Liquidität von Vermögenswerten;
  - (b) der Funktion der Vermögenswerte innerhalb des Unternehmens;
- und
- (c) der Beträge, der Art und des Fälligkeitszeitpunktes von Schulden.
73. Die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsgrundlagen für verschiedene Gruppen von Vermögenswerten lässt vermuten, dass sie sich in ihrer Art oder Funktion unterscheiden und deshalb als gesonderte Posten auszuweisen sind. Beispielsweise können bestimmte Gruppen von Sachanlagen in Übereinstimmung mit IAS 16 *Sachanlagen* zu Anschaffungskosten oder zu neubewerteten Beträgen fortgeführt werden.

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

74. **Ein Unternehmen hat weitere Unterposten entweder in der Bilanz oder im Anhang zur Bilanz in einer der Geschäftstätigkeit des Unternehmens geeigneten Weise anzugeben.**
75. Der durch Untergliederungen gegebene Detaillierungsgrad hängt von den Anforderungen der IFRS und von Größe, Art und Funktion der einbezogenen Beträge ab. Die in Paragraph 72 aufgestellten Entscheidungskriterien werden auch zur Ermittlung der Grundlage von Untergliederungen genutzt. Die Angabepflichten variieren für jeden Posten, beispielsweise:
- (a) Sachanlagen werden gemäß IAS 16 in Gruppen aufgegliedert;

- (b) Forderungen werden in Beträge, die von Handelskunden, nahe stehenden Unternehmen und Personen gefordert werden, sowie in Vorauszahlungen und sonstige Beträge gegliedert;
- (c) Vorräte werden in Übereinstimmung mit IAS 2 *Vorräte*, in Klassen wie etwa Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse gegliedert;
- (d) Rückstellungen werden in Rückstellungen für Personalaufwand und sonstige Rückstellungen gegliedert,  
  
und
- (e) das gezeichnete Kapital und die Rücklagen werden in verschiedene Gruppen, wie beispielsweise eingezahltes Kapital, Agio und Rücklagen gegliedert.

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

(a) **für jede Klasse von Anteilen:**

- (i) **die Anzahl der genehmigten Anteile;**
- (ii) **die Anzahl der ausgegebenen und voll eingezahlten Anteile und die Anzahl der ausgegebenen und nicht voll eingezahlten Anteile;**
- (iii) **den Nennwert der Anteile oder die Aussage, dass die Anteile keinen Nennwert haben;**
- (iv) **eine Überleitungsrechnung der Anzahl der im Umlauf befindlichen Anteile am Anfang und am Ende der Periode;**
- (v) **die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen für die jeweilige Kategorie von Anteilen einschließlich Beschränkungen bei der Ausschüttung von Dividenden und der Rückzahlung des Kapitals;**
- (vi) **Anteile an dem Unternehmen, die durch das Unternehmen selbst, seine Tochterunternehmen oder assoziierte Unternehmen gehalten werden;**

und

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

sowie

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

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

Gewinn- und Verlustrechnung

Periodenergebnis

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

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

## IAS 1

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

Informationen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind

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

- (a) **Umsatzerlöse;**
  - (b) **Finanzierungsaufwendungen;**
  - (c) **Gewinn- und Verlustanteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;**
  - (d) **Gewinne oder Verluste vor Steuern auf die Veräußerung von Vermögenswerten oder die Abgeltung von Schulden in Verbindung mit der Aufgabe von Geschäftsbereichen;**
  - (e) **Steueraufwendungen;**
- und**
- (f) **Ergebnis**

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

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

**und**

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

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

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

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

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

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

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

- (a) außerplanmäßige Abschreibung der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert oder der Sachanlagen auf den erzielbaren Betrag sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßigen Abschreibungen;
- (b) eine Restrukturierung der Tätigkeiten eines Unternehmens und die Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsaufwand;

(c) Abgang von Posten der Sachanlagen;

(d) Veräußerung von Finanzanlagen;

(e) Aufgabe von Geschäftsbereichen;

(f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;

und

(g) sonstige Auflösungen von Rückstellungen.

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

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

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

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

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

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

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

## IAS 1

93. **Unternehmen, die das Umsatzkostenverfahren anwenden, haben zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich des Aufwandes für planmäßige Abschreibungen sowie Leistungen an Arbeitnehmer, anzugeben.**
94. Die Wahl zwischen dem Umsatzkosten- und dem Gesamtkostenverfahren hängt von historischen und branchenbezogenen Faktoren und von der jeweiligen Organisation ab. Beide Verfahren liefern Hinweise auf die Kosten, die sich direkt oder indirekt mit der Höhe des Umsatzes oder der Produktion des Unternehmens verändern können. Da jede der beiden Darstellungsformen für unterschiedliche Unternehmenstypen vorteilhaft ist, verpflichtet dieser Standard das Management zur Wahl der relevanten und zuverlässigsten Darstellungsform. Da Informationen über die Art von Aufwendungen für die Vorhersage von zukünftigen Cashflows nützlich sind, werden bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben gefordert. In Paragraph 93 hat der Begriff „Leistungen an Arbeitnehmer“ dieselbe Bedeutung wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*.
95. **Das Unternehmen hat entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung, in der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals oder im Anhang die Dividenden, die als Ausschüttung an die Anteilseigner in der betreffenden Periode erfasst werden, sowie den betreffenden Betrag je Anteil auszuweisen.**

*Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals*

96. **Das Unternehmen hat eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals zu erstellen, die folgende Posten enthält:**
- (a) **Periodenergebnis;**
- (b) **jeden Ertrags- und Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten, der für die betreffende Periode nach anderen Standards bzw. Interpretationen direkt im Eigenkapital erfasst wird, sowie die Summe dieser Posten;**
- (c) **Gesamtertrag und –aufwand für die Periode (Summe von (a) und (b)), wobei die Beträge, die den Anteilseignern des Mutterunternehmens bzw. den Minderheitsanteilen zuzurechnen sind, getrennt auszuweisen sind;**
- und**
- (d) **für jeden Eigenkapitalbestandteil die Auswirkungen der gemäß IAS 8 erfassten Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Fehlerberichtigungen.**
97. **Das Unternehmen hat darüber hinaus entweder in der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals oder im Anhang anzugeben:**
- (a) **die Beträge der Transaktionen mit Anteilseignern, die in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner handeln, wobei die Dividendenausschüttungen an die Anteilseigner gesondert auszuweisen sind;**
- (b) **den Betrag der Gewinnrücklagen (d.h. die angesammelten Ergebnisse) zu Beginn der Periode und zum Bilanzstichtag sowie die Bewegungen während der Periode;**
- und**
- (c) **eine Überleitung der Buchwerte jeder Kategorie des gezeichneten Kapitals und sämtlicher Rücklagen zu Beginn und am Ende der Periode, die jede Bewegung gesondert angibt.**
98. Veränderungen des Eigenkapitals eines Unternehmens zwischen zwei Bilanzstichtagen spiegeln die Zu- oder Abnahme seines Nettovermögens während der Periode wider. Mit Ausnahme von Änderungen, die sich aus Transaktionen mit Anteilseignern, die in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner handeln (z.B. Kapitaleinzahlungen, Zurückerwerb der Eigenkapitalinstrumente und Dividenden des Unternehmens), sowie den unmittelbar damit zusammenhängenden Transaktionskosten ergeben, stellt die Gesamtveränderung des Eigenkapitals während der betreffenden Periode den Gesamtertrag bzw. -aufwand einschließlich Gewinne und Verluste, die während der betreffenden Periode durch die Aktivitäten des Unternehmens entstehen, dar (und zwar unabhängig davon, ob solche Ertrags- und Aufwandsposten in der Gewinn- und Verlustrechnung oder unmittelbar in der Aufstellung über Veränderungen des Eigenkapitals ausgewiesen werden).

99. Alle in einer Periode erfassten Ertrags- und Aufwandsposten sind nach diesem Standard im Periodenergebnis zu berücksichtigen, es sei denn, ein anderer Standard oder eine Interpretation schreibt eine Abweichung vor. Andere Standards schreiben die Erfassung bestimmter Gewinne und Verluste (z.B. Neubewertungsgewinne und -verluste, bestimmte Umrechnungsdifferenzen, Gewinne und Verluste aus der Neubewertung der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte und damit verbundener tatsächlicher und latenter Steueraufwände) direkt als Veränderungen des Eigenkapitals vor. Da es für die Beurteilung der Veränderungen der Finanzlage eines Unternehmens zwischen zwei Bilanzstichtagen wichtig ist, sämtliche Gewinne und Verluste zu erfassen, fordert dieser Standard die Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, die die gesamten Gewinne und Verluste eines Unternehmens einschließlich jener, die direkt im Eigenkapital erfasst werden, hervorhebt.
100. Nach IAS 8 sind zur Berücksichtigung von Änderungen der Bilanzierungsmethoden, soweit praktisch durchführbar, rückwirkende Anpassungen erforderlich, sofern die Übergangsbestimmungen in einem anderen Standard bzw. in einer anderen Interpretation keinen anderen Ansatz vorschreiben. Ebenso sind nach IAS 8, sofern praktisch durchführbar, rückwirkende Anpassungen zur Berücksichtigung von möglichen Fehlern erforderlich. Die rückwirkenden Änderungen bzw. Anpassungen werden in der Gewinnrücklage erfasst, sofern nach einem anderen Standard bzw. nach einer anderen Interpretation kein anderer Eigenkapitalposten anzupassen ist. Paragraph 96(d) schreibt die Angabe der Gesamtanpassung für jeden Eigenkapitalposten, die sich aus Änderungen der Bilanzierungsmethoden bzw. aus der Berichtigung von Fehlern ergibt, in der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals vor. Diese Änderungen sind für jede Vorperiode sowie für den Periodenanfang anzugeben.
101. Die Vorschriften der Paragraphen 96 und 97 können auf verschiedene Weise erfüllt werden. Eine Möglichkeit besteht in einem Spaltenformat, das die Anfangsbilanzwerte jeder Kategorie des Eigenkapitals, in die Schlussbilanzwerte überleitet. Als Alternative werden nur die in Paragraph 96 genannten Posten in der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals ausgewiesen. Bei diesem Ansatz werden die in Paragraph 97 beschriebenen Posten in den Anhangangaben zum Abschluss dargestellt.

#### *Kapitalflussrechnung*

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

#### *Anhangangaben*

#### Struktur

103. **Folgende Angaben sind erforderlich:**
- (a) **aktuelle Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die besonderen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die gemäß Paragraphen 108-115 angewandt worden sind;**
  - (b) **die nach den IFRS erforderlichen Informationen, die nicht in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung ausgewiesen sind;**
- und**
- (c) **zusätzliche Informationen, die nicht in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung ausgewiesen, für das Verständnis derselben jedoch relevant sind.**
104. **Anhangangaben sind, soweit praktikabel, systematisch darzustellen. Jeder Posten in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung muss einen Querverweis auf sämtliche dazugehörenden Informationen im Anhang aufweisen.**
105. Anhangangaben werden normalerweise in der folgenden Reihenfolge dargestellt, die den Adressaten hilft, den Abschluss zu verstehen und ihn mit denen anderer Unternehmen zu vergleichen:
- (a) eine Erklärung über die Übereinstimmung mit den IFRS (siehe Paragraph 14);
  - (b) eine Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (siehe Paragraph 108);

## IAS 1

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

und

- (d) andere Angaben, einschließlich:

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

und

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

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

#### Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

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

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

**und**

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

109. Es ist für Adressaten wichtig, die verwendete(n) Bewertungsgrundlage(n) (z.B. historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Tageswert, Netto-Veräußerungswert, beizulegender Zeitwert oder erzielbarer Betrag) zu kennen, da die Grundlage, auf der der gesamte Abschluss aufgestellt ist, die Analyse der Adressaten maßgeblich beeinflussen kann. Wird im Abschluss mehr als eine Bewertungsgrundlage angewandt, wenn beispielsweise bestimmte Gruppen von Vermögenswerten neu bewertet werden, ist es ausreichend, einen Hinweis auf die Gruppen von Vermögenswerten und Schulden zu geben, auf die die jeweilige Bewertungsgrundlage angewandt wird.
110. Bei der Entscheidung darüber, ob eine spezifische Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anzugeben ist, wägt das Management ab, ob die Angaben den Adressaten zu verstehen helfen, auf welche Art und Weise Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen in der dargestellten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergegeben werden. Die Darstellung bestimmter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist für Adressaten besonders vorteilhaft, wenn solche Methoden aus den in den Standards und Interpretationen zugelassenen Alternativen ausgewählt werden. Beispiel: Ein Partnerunternehmen gibt an, ob es seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Einheiten durch Quotenkonsolidierung oder nach der Equity-Methode bilanziert (siehe IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures*). Einige Standards schreiben ausdrücklich die Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und der von der Geschäftsleitung getroffenen Auswahl unter verschiedenen zulässigen Methoden vor. Beispielsweise ist nach IAS 16 die Bewertungsgrundlage für Sachanlagen anzugeben. Nach IAS 23 *Fremdkapitalkosten* ist anzugeben, ob die Fremdkapitalkosten sofort als Aufwand erfasst oder als Teil der Kosten der hierzu qualifizierten Vermögenswerte aktiviert werden.
111. Jedes Unternehmen berücksichtigt die Art seiner Geschäftstätigkeit und die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, von denen der Adressat des Abschlusses erwarten würde, dass sie für diesen Unternehmenstyp angegeben werden. Beispiel: Von einem Unternehmen, das ertragsteuerepflichtig ist, kann die Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bezüglich der Ertragsteuern einschließlich latenter Steuern und Steueransprüchen erwartet werden. Wenn ein Unternehmen bedeutende Geschäftsvorfälle und Transaktionen in Fremdwährungen tätigt, wird erwartet, dass Angaben bezüglich der Erfassung der Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung gemacht werden. Bei Unternehmenszusammenschlüssen wird die Methode zur Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwertes und der Minderheitsanteile angegeben.

112. Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode kann aufgrund der Tätigkeiten des Unternehmens eine wichtige Rolle spielen, selbst wenn die Beträge für die laufende sowie für frühere Perioden unwesentlich sind. Es ist ebenfalls angemessen, jede wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anzugeben, die zwar nicht von den IFRS vorgeschrieben ist, aber in Übereinstimmung mit IAS 8 ausgewählt und angewendet wird.
113. **Das Unternehmen hat in der Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder in den sonstigen Erläuterungen die Ermessensausübung des Management bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden (siehe Paragraph 116) - die die Beträge im Abschluss am wesentlichsten beeinflussen, anzugeben.**
114. Bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgt eine Ermessensausübung durch das Management - mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden - die die Beträge im Abschluss erheblich beeinflussen können. Das Management übt beispielsweise in den folgenden Fällen ihren Ermessenspielraum aus:
- (a) bei der Frage, ob es sich bei den Finanzanlagen um bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen handelt;
  - (b) in Fällen, in denen alle wesentlichen mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen der Finanzanlagen und des Leasingvermögens auf andere Unternehmen übertragen werden;
  - (c) bei der Frage, ob es sich bei bestimmten Warenverkaufsgeschäften im Wesentlichen um Finanzierungsvereinbarungen handelt, durch die folglich keine Umsatzerlöse erzielt werden;
- und
- (d) bei der Frage, ob das Verhältnis zwischen einem Unternehmen und einer Zweckgesellschaft im Wesentlichen vermuten lässt, dass die Zweckgesellschaft durch das Unternehmen beherrscht wird.
115. Einige der gemäß Paragraph 113 gemachten Angaben sind durch andere Standards vorgeschrieben. Nach IAS 27 sind beispielsweise die Gründe anzugeben, warum der Anteil an einem Unternehmen, an dem eine Beteiligung besteht, kein Beherrschungsverhältnis begründet, auch wenn mehr als die Hälfte der tatsächlichen oder möglichen Stimmrechte mittelbar durch Tochterunternehmen oder unmittelbar gehalten wird. Nach IAS 40 sind die vom Unternehmen entwickelten Kriterien anzugeben, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbstgenutzten Immobilien und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird, sofern eine Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.

#### Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten

116. **Das Unternehmen hat im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben, sowie Angaben über die sonstigen am Stichtag wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs eine wesentliche Anpassung der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang:**
- (a) **ihre Art,**
- sowie**
- (b) **ihre Buchwerte am Bilanzstichtag anzugeben.**
117. Zur Bestimmung der Buchwerte bestimmter Vermögenswerte und Schulden ist eine Schätzung der Auswirkungen unbestimmter künftiger Ereignisse auf solche Vermögenswerte und Schulden zum Bilanzstichtag erforderlich. Fehlen beispielsweise kürzlich festgestellte Marktpreise, die zur Bewertung der folgenden Vermögenswerte und Schulden herangezogen werden, sind zukunftsbezogene Schätzungen erforderlich, um den erzielbaren Betrag von bestimmten Gruppen von Sachanlagen, die Folgen technischer Veralterung für Bestände, Rückstellungen, die von dem künftigen Ausgang von Gerichtsverfahren abhängen, sowie langfristige Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, wie beispielsweise Pensionszusagen, zu bewerten. Diese Schätzungen beziehen Annahmen über Faktoren wie Risikoanpassungen von Cashflows oder der Abzinsungssätze, künftige Gehaltsentwicklungen und künftige, andere Kosten beeinflussende Preisänderungen mit ein.

## IAS 1

118. Die wesentlichen Annahmen sowie andere Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten, die gemäß Paragraph 116 angegeben werden, gelten für Schätzungen, die eine besonders schwierige, subjektive oder komplizierte Ermessensausübung seitens des Management erfordern. Je höher die Anzahl der Variablen bzw. der Annahmen, die sich auf die mögliche künftige Auflösung bestehender Unsicherheiten auswirkt, desto subjektiver und schwieriger wird die Ermessensausübung, so dass die Wahrscheinlichkeit einer nachträglichen, wesentlichen Anpassung der angesetzten Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden normalerweise im gleichen Maße steigt.
119. Die in Paragraph 116 vorgeschriebenen Angaben sind nicht erforderlich, wenn ein beträchtliches Risiko besteht, dass sich die Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden innerhalb des nächsten Geschäftsjahres wesentlich verändern, wenn diese zum Bilanzstichtag auf der Basis zu vor kurzem festgestellter Marktpreise bewertet werden (wobei die Möglichkeit einer wesentlichen Änderung des beizulegenden Zeitwerts innerhalb des nächsten Geschäftsjahres besteht, diese Änderungen jedoch nicht auf die zum Bilanzstichtag bestehenden Annahmen und sonstigen Quellen einer Schätzungsunsicherheit zurückzuführen sind.)
120. Die in Paragraph 116 vorgeschriebenen Angaben werden auf eine Weise gemacht, die es den Adressaten erleichtert, die Ermessensausübung der Geschäftsleitung bezüglich der Zukunft und anderer wesentlicher Quellen der Schätzungsunsicherheit zu verstehen. Die Art und der Umfang der gemachten Angaben hängen von der Art der Annahmen sowie anderen Umständen ab. Beispiele für die Art der erforderlichen Angaben sind:
- (a) die Art der Annahme bzw. der sonstigen Schätzungsunsicherheit;
  - (b) die Sensitivität der Buchwerte hinsichtlich der Methoden, der Annahmen und der Schätzungen, die der Berechnung der Buchwerte zugrunde liegen unter Angabe der Gründe für die Sensitivität;
  - (c) die erwartete Auflösung einer Unsicherheit sowie die Bandbreite der vernünftigerweise für möglich gehaltenen Ausgänge innerhalb des nächsten Geschäftsjahres bezüglich der Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden;
- und
- (d) die Erläuterung der Anpassungen früherer Annahmen bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden, sofern die Unsicherheit weiter bestehen bleibt.
121. Budgets oder Prognosen müssen im Rahmen des Paragraphen 116 nicht angegeben werden.
122. Ist die Angabe des Umfangs der möglichen Auswirkungen einer wesentlichen Annahme bzw. einer anderen Hauptquelle von Schätzungsunsicherheiten zum Bilanzstichtag praktisch nicht durchführbar, hat das Unternehmen anzugeben, dass es aufgrund bestehender Kenntnisse im Rahmen des Möglichen liegt, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahres von den Annahmen abgewichen werden könnte, so dass eine wesentliche Anpassung des Buchwerts der betreffenden Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten erforderlich ist. In allen Fällen hat das Unternehmen die Art und den Buchwert der durch die Annahme betroffenen einzelnen Vermögenswerte und Schulden (bzw. Vermögens- oder Schuldarten) anzugeben.
123. Die in Paragraph 113 vorgeschriebenen Angaben zur Ermessensausübung bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gelten nicht für die Angabe der wichtigsten Quellen von Schätzungsunsicherheiten gemäß Paragraph 116.
124. Die Angabe bestimmter wesentlicher Annahmen gemäß Paragraph 116 ist durch andere Standards vorgeschrieben. Nach IAS 37 sind beispielsweise unter bestimmten Voraussetzungen die wesentlichen Annahmen bezüglich künftiger Ereignisse, die die Rückstellungsarten beeinflussen könnten, anzugeben. Nach IAS 32 sind die wesentlichen Annahmen anzugeben, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, herangezogen wurden. Nach IAS 16 sind die wesentlichen Annahmen anzugeben, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts neu bewerteter Sachanlagen herangezogen werden.

Weitere Angaben

IAS 1

125. **Das Unternehmen hat im Anhang Folgendes anzugeben:**
- (a) *die Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden, sowie den Betrag je Anteil;*
  - (b) *den Betrag der aufgelaufenen, noch nicht bilanzierten Vorzugsdividenden.*
126. **Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben, wenn es nicht an anderer Stelle in Informationen angegeben wird, die zusammen mit dem Abschluss veröffentlicht werden:**
- (a) *den Sitz und die Rechtsform des Unternehmens, das Land, in dem es als juristische Person registriert ist, und die Adresse des eingetragenen Sitzes (oder des Hauptsitzes der Geschäftstätigkeit, wenn dieser vom eingetragenen Sitz abweicht);*
  - (b) *eine Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und seiner Hauptaktivitäten;*
  - (c) *den Namen des Mutterunternehmens und des obersten Mutterunternehmens des Konzerns.*

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

#### RÜCKNAHME VON IAS 1 (ÜBERARBEITET 1997)

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

## IAS 1

## ANHANG

**Änderung anderer Verlautbarungen**

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

- A1. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003 gilt folgendes:
- (a) Hinweise auf „Periodenergebnis“ werden durch Hinweise auf „Ergebnis“ ersetzt;
  - (b) Hinweise auf „Anhangangaben im Abschluss“ werden durch Hinweise auf den „Anhang“ ersetzt;
- und
- (c) Hinweise auf „Eigenkapital“ werden durch Hinweise auf „eingezahltes Kapital“ ersetzt.
- A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]
- A3. Die Paragraphen 69 und 70 von IAS 12 *Ertragsteuern* werden gestrichen.
- A4. Paragraph 23 von IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird wie folgt geändert:
- 23. Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen für Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* sind die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.
- A5. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]
- A6. IAS 34 *Zwischenberichterstattung* wird wie folgt geändert:
- Paragraph 5 wird wie folgt geändert:
- 5. IAS 1 definiert für einen vollständigen Abschluss folgende Bestandteile:
    - (a) eine Bilanz;
    - (b) eine Gewinn- und Verlustrechnung;
    - (c) eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, die entweder
      - (i) sämtliche Veränderungen des Eigenkapitalsoder
      - (ii) Änderungen des Eigenkapitals mit Ausnahme solcher, die aus Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner entstehen, zeigt;
    - (d) eine Kapitalflussrechnung
- und
- (e) den Anhang, der die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusammenfasst und sonstige Erläuterungen enthält.

Paragraph 12 wird wie folgt geändert:

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

Paragraph 13 wird wie folgt geändert:

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

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

39. Die gemäß den Paragraphen 27-37 erforderlichen Angaben können mit Ausnahme des Gewinns oder Verlustes vor Steuern aus dem Abgang der Vermögenswerte bzw. der Tilgung von Schulden, die dem aufzugebenden Geschäftsbereich zuzurechnen sind (Paragraph 31(a)), entweder im Anhang oder in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals dargestellt werden.
40. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ist der Gewinn oder der Verlust vor Steuern aus dem Abgang der Vermögenswerte bzw. der Tilgung von Schulden, die dem aufzugebenden Geschäftsbereich zuzurechnen sind, in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Es wird empfohlen, die gemäß den Paragraphen 27(f) und (g) erforderlichen Angaben in die Gewinn- und Verlustrechnung beziehungsweise in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen.

A8. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

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

Paragraph 39 wird gestrichen.

Paragraph 53 wird wie folgt geändert:

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

A10. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

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

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

## IAS 2

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 2

## Vorräte

INDHOLD	Afsnit
Formål	1
Anvendelsesområde	2-5
Definitioner	6-8
Måling af varebeholdninger	9-33
Varebeholdningers kostpris	10-22
Kostpris for købte varer	11
Forarbejdningso mkostninger	12-14
Andre omkostninger	15-18
Serviceudbyderes kostpris for varebeholdninger	19
Kostpris for landbrugsprodukter høstet af biologiske aktiver	20
Metoder til måling af kostpris	21-22
Metoder til beregning af kostpris	23-27
Nettorealisation sværdi	28-33
Indregning som omkostning	34-35
Oplysninger	36-39
Ikrafttrædelsestidspunkt	40
Ophævelse af andre udtalelser	41-42

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

## ZIELSETZUNG

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

## ANWENDUNGSBEREICH

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

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

- (b) *Finanzinstrumente;*
- und*
- (c) *Biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit und landwirtschaftlicher Produktion zum Zeitpunkt der Ernte im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 Landwirtschaft).*
3. *Dieser Standard ist nicht auf die Bewertung von folgenden Vorräten anzuwenden:*
- (a) *Vorräte von Erzeugern land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse, landwirtschaftlichen Produktionen nach der Ernte sowie Mineralien und mineralischen Stoffen jeweils insoweit, als diese Erzeugnisse in Übereinstimmung mit der gut eingeführten Praxis ihrer Branche mit dem Nettoveräußerungswert bewertet werden. Werden solche Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert bewertet, werden Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Berichtsperiode der Änderung erfasst.*
- (b) *Vorräte von Warenmaklern/-Händlern, die ihre Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert abzüglich der Vertriebsaufwendungen bewerten. Werden solche Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert abzüglich der Vertriebsaufwendungen bewertet, werden die Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Berichtsperiode der Änderung erfasst.*
4. Die in Paragraph 3(a) genannten Vorräte werden in bestimmten Stadien der Erzeugung mit dem Nettoveräußerungswert bewertet. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn landwirtschaftliche Erzeugnisse geerntet oder Mineralien gefördert worden sind und ihr Verkauf durch ein Termingeschäft oder eine staatliche Garantie gesichert ist; des Weiteren, wenn ein aktiver Markt besteht, auf dem das Risiko der Unverkäuflichkeit vernachlässigt werden kann. Diese Vorräte sind nur von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgeschlossen.
5. Makler/Händler kaufen bzw. verkaufen Waren für andere oder auf eigene Rechnung. Die in Paragraph 3(b) genannten Vorräte werden hauptsächlich mit der Absicht erworben, sie kurzfristig zu verkaufen und einen Gewinn aus den Preisschwankungen oder der Makler-/Händlermarge zu erzielen. Wenn diese Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Vertriebsaufwendungen bewertet werden, dann sind sie nur von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgeschlossen.

#### DEFINITIONEN

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

*Vorräte sind Vermögenswerte,*

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

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

*oder*

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

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

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

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

## IAS 2

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

## BEWERTUNG VON VORRÄTEN

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

## Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten

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

## Kosten des Erwerbes

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

## Herstellungskosten

12. Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen sowie die Kosten des Managements und der Verwaltung. Variable Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.
13. Die Zurechnung fixer Produktionsgemeinkosten zu den Herstellungskosten basiert auf der normalen Kapazität der Produktionsanlagen. Die normale Kapazität ist das Produktionsvolumen, das im Durchschnitt über eine Anzahl von Perioden oder Saisons unter normalen Umständen und unter Berücksichtigung von Ausfällen auf Grund planmäßiger Instandhaltungen erwartet werden kann. Das tatsächliche Produktionsniveau kann zu Grunde gelegt werden, wenn es der Normalkapazität nahe kommt. Der auf die einzelne Produktionseinheit entfallende Betrag der fixen Gemeinkosten erhöht sich infolge eines geringen Produktionsvolumens oder eines Betriebsstillstandes nicht. Nicht zugerechnete fixe Gemeinkosten sind in der Periode ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen. In Perioden mit ungewöhnlich hohem Produktionsvolumen mindert sich der auf die einzelne Produktionseinheit entfallende Betrag der fixen Gemeinkosten, so dass die Vorräte nicht über den Herstellungskosten bewertet werden. Variable Produktionsgemeinkosten werden den einzelnen Produktionseinheiten auf der Grundlage des tatsächlichen Einsatzes der Produktionsmittel zugerechnet.
14. Ein Produktionsprozess kann dazu führen, dass mehr als ein Produkt gleichzeitig produziert wird. Dies ist beispielsweise bei der Kuppelproduktion von zwei Hauptprodukten oder eines Haupt- und eines Nebenproduktes der Fall. Wenn die Herstellungskosten jedes Produktes nicht einzeln feststellbar sind, werden sie den Produkten auf einer vernünftigen und sachgerechten Basis zugeordnet. Die Verteilung kann beispielsweise auf den jeweiligen Verkaufswerten der Produkte basieren, und zwar entweder in der Produktionsphase, in der die Produkte einzeln identifizierbar werden, oder nach Beendigung der Produktion. Die meisten Nebenprodukte sind ihrer Art nach unbedeutend. Wenn dies der Fall ist, werden sie häufig zum Nettoveräußerungswert bewertet und dieser Wert wird von den Herstellungskosten des Hauptproduktes abgezogen. Damit unterscheidet sich der Buchwert des Hauptproduktes nicht wesentlich von seinen Herstellungskosten.

## Sonstige Kosten

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

16. Beispiele für Kosten, die aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten ausgeschlossen sind und in der Periode ihres Anfalls als Aufwand behandelt werden, sind:
- (a) anormale Beträge für Materialabfälle, Fertigungslöhne oder andere Produktionskosten;
  - (b) Lagerkosten, es sei denn, dass diese im Produktionsprozess vor einer weiteren Produktionsstufe erforderlich sind;
  - (c) Verwaltungsgemeinkosten, die nicht dazu beitragen, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen;
- und
- (d) Vertriebskosten.
17. IAS 23 *Fremdkapitalkosten* identifiziert die bestimmten Umstände, bei denen Fremdkapitalkosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten einbezogen werden.
18. Ein Unternehmen kann beim Erwerb von Vorräten Zahlungsziele in Anspruch nehmen. Wenn die Vereinbarung effektiv ein Finanzierungselement beinhaltet, wird dieses Element, beispielsweise eine Differenz zwischen dem Kaufpreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag, über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst.

#### Herstellungskosten von Vorräten eines Dienstleistungsunternehmens

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

#### Kosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die von biologischen Vermögenswerten geerntet wurden

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

#### Verfahren zur Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

21. Zur Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten können vereinfachend Verfahren, wie beispielsweise die Standardkostenmethode oder die retrograde Methode angewandt werden, wenn die Ergebnisse den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nahe kommen. Standardkosten berücksichtigen die normale Höhe des Materialeinsatzes und der Löhne sowie die normale Leistungsfähigkeit und Kapazitätsauslastung. Sie werden regelmäßig überprüft und, falls notwendig, an die aktuellen Gegebenheiten angepasst.
22. Die retrograde Methode wird häufig im Einzelhandel angewandt, um eine große Anzahl rasch wechselnder Vorratsposten mit ähnlichen Bruttogewinnspannen zu bewerten, für die ein anderes Verfahren zur Bemessung der Anschaffungskosten nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist. Die Anschaffungskosten der Vorräte werden durch Abzug einer angemessenen prozentualen Bruttogewinnspanne vom Verkaufspreis der Vorräte ermittelt. Der angewandte Prozentsatz berücksichtigt dabei auch solche Vorräte, deren ursprünglicher Verkaufspreis herabgesetzt worden ist. Häufig wird ein Durchschnittsprozentsatz für jede Einzelhandelsabteilung verwendet.

#### Zuordnungsverfahren

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

## IAS 2

24. Eine Einzelzuordnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bedeutet, dass bestimmten Vorräten spezielle Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugeordnet werden. Dies ist das geeignete Verfahren für solche Gegenstände, die für ein spezielles Projekt ausgesondert worden sind, unabhängig davon, ob sie angeschafft oder hergestellt worden sind. Eine Einzelzuordnung ist jedoch ungeeignet, wenn es sich um eine große Anzahl von Vorräten handelt, die normalerweise untereinander austauschbar sind. Unter diesen Umständen könnten die Gegenstände, die in den Vorräten verbleiben, danach ausgewählt werden, vorher bestimmte Auswirkungen auf das Ergebnis zu erzielen.
25. **Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten, die nicht in Paragraph 23 behandelt werden, sind nach dem First-in-First-out-Verfahren (FIFO) oder nach der Durchschnittsmethode zu ermitteln. Ein Unternehmen muss für alle Vorräte, die von ähnlicher Beschaffenheit und Verwendung für das Unternehmen sind, das gleiche Zuordnungsverfahren anwenden. Für Vorräte von unterschiedlicher Beschaffenheit oder Verwendung können unterschiedliche Zuordnungsverfahren gerechtfertigt sein.**
26. Vorräte, die in einem Geschäftssegment verwendet werden, können beispielsweise für das Unternehmen eine andere Verwendung haben als die gleiche Art von Vorräten, die in einem anderen Geschäftssegment eingesetzt werden. Ein Unterschied im geografischen Standort von Vorräten (oder in den jeweiligen Steuervorschriften) ist jedoch allein nicht ausreichend, um die Anwendung unterschiedlicher Zuordnungsverfahren zu rechtfertigen.
27. Das FIFO-Verfahren geht von der Annahme aus, dass die zuerst erworbenen bzw. erzeugten Vorräte zuerst verkauft werden und folglich die am Ende der Berichtsperiode verbleibenden Vorräte diejenigen sind, die unmittelbar vorher gekauft oder hergestellt worden sind. Bei Anwendung der Durchschnittsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten als durchschnittlich gewichtete Kosten ähnlicher Vorräte zu Beginn der Periode und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ähnlicher, während der Periode gekaufter oder hergestellter Vorratsgegenstände ermittelt. Der gewogene Durchschnitt kann je nach den Gegebenheiten des Unternehmens auf Basis der Berichtsperiode oder gleitend bei jeder zusätzlich erhaltenen Lieferung berechnet werden.

## Nettoveräußerungswert

28. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten sind unter Umständen nicht werthaltig, wenn die Vorräte beschädigt, ganz oder teilweise veraltet sind oder wenn ihr Verkaufspreis zurückgegangen ist. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten können auch nicht zu erzielen sein, wenn die geschätzten Kosten der Fertigstellung oder die geschätzten, bis zum Verkauf anfallenden Kosten gestiegen sind. Die Abwertung der Vorräte auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert folgt der Ansicht, dass Vermögenswerte nicht mit höheren Beträgen angesetzt werden dürfen, als bei ihrem Verkauf oder Gebrauch voraussichtlich zu realisieren sind.
29. Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert erfolgen im Regelfall in Form von Einzelwertberichtigungen. In einigen Fällen kann es jedoch sinnvoll sein, ähnliche oder miteinander zusammenhängende Vorräte zusammenzufassen. Dies kann etwa bei Vorräten der Fall sein, die derselben Produktlinie angehören und einen ähnlichen Zweck oder Endverbleib haben, in demselben geografischen Gebiet produziert und vermarktet werden und praktisch nicht unabhängig von anderen Gegenständen aus dieser Produktlinie bewertet werden können. Es ist nicht sachgerecht, Vorräte auf Grundlage einer Untergliederung, wie zum Beispiel Fertigerzeugnisse oder Vorräte eines bestimmten Industriezweiges oder eines bestimmten geografischen Segmentes, niedriger zu bewerten. Dienstleistungsunternehmen erfassen im Allgemeinen die Herstellungskosten für jede mit einem gesonderten Verkaufspreis abzurechnende Leistung. Aus diesem Grund wird jede derartige Leistung als ein gesonderter Gegenstand des Vorratsvermögens behandelt.
30. Schätzungen des Nettoveräußerungswertes basieren auf den verlässlichsten substanziellen Hinweisen, die zum Zeitpunkt der Schätzungen im Hinblick auf den für die Vorräte voraussichtlich erzielbaren Betrag verfügbar sind. Diese Schätzungen berücksichtigen Preis- oder Kostenänderungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Vorgängen nach der Berichtsperiode stehen insoweit, als diese Vorgänge Verhältnisse aufhellen, die bereits am Ende der Berichtsperiode bestanden haben.
31. Schätzungen des Nettoveräußerungswertes berücksichtigen weiterhin den Zweck, zu dem die Vorräte gehalten werden. Zum Beispiel basiert der Nettoveräußerungswert der Vorräte, die zur Erfüllung abgeschlossener Liefer- und Leistungsverträge gehalten werden, auf den vertraglich vereinbarten Preisen. Wenn die Verkaufsverträge nur einen Teil der Vorräte betreffen, basiert der Nettoveräußerungswert für den darüber hinausgehenden Teil auf allgemeinen Verkaufspreisen. Rückstellungen können von abgeschlossenen Verkaufsverträgen über Vorräte, die über die vorhandenen Bestände hinausgehen, oder von abgeschlossenen Einkaufsverträgen entstehen. Diese Rückstellungen werden nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* behandelt.
32. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die für die Herstellung von Vorräten bestimmt sind, werden nicht auf einen unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wert abgewertet, wenn die Fertigerzeugnisse, in die sie eingehen, voraussichtlich zu den Herstellungskosten oder darüber verkauft werden können. Wenn jedoch ein Preisrückgang für diese Stoffe darauf hindeutet, dass die Herstellungskosten der Fertigerzeugnisse über dem Nettoveräußerungswert liegen, werden die Stoffe auf den Nettoveräußerungswert abgewertet. Unter diesen Umständen können die Wiederbeschaffungskosten für die Stoffe die beste verfügbare Bewertungsgrundlage für den Nettoveräußerungswert sein.

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

#### ERFASSUNG ALS AUFWAND

34. **Wenn Vorräte verkauft worden sind, ist der Buchwert dieser Vorräte in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in der die zugehörigen Erträge realisiert sind. Alle Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert sowie alle Verluste bei den Vorräten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Wertminderungen vorgenommen wurden oder die Verluste eingetreten sind. Alle Wertaufholungen bei Vorräten, die sich aus einer Erhöhung des Nettoveräußerungswertes ergeben, sind als Verminderung des Materialaufwandes in der Periode zu erfassen, in der die Wertaufholung eintritt.**
35. Vorräte können auch anderen Vermögenswerten zugeordnet werden, zum Beispiel dann, wenn Vorräte als Teil selbst-erstellter Sachanlagen verwendet werden. Vorräte, die auf diese Weise einem anderen Vermögenswert zugeordnet worden sind, werden über die Nutzungsdauer dieses Vermögenswertes als Aufwand erfasst.

#### ANGABEN

36. **Abschlüsse haben die folgenden Angaben zu enthalten:**
- (a) **die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Vorräte einschließlich der Zuordnungsverfahren;**
  - (b) **den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Untergliederung;**
  - (c) **den Buchwert der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Vertriebsaufwendungen angesetzten Vorräte;**
  - (d) **den Betrag der Vorräte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind;**
  - (e) **den Betrag von Wertminderungen von Vorräten, die gemäß Paragraph 34 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind;**
  - (f) **den Betrag von vorgenommenen Wertaufholungen, die gemäß Paragraph 34 als Verminderung des Materialaufwandes in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind;**
  - (g) **die Umstände oder Ereignisse, die zu der Wertaufholung der Vorräte gemäß Paragraph 34 geführt haben;**
- und**
- (h) **den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind.**
37. Informationen über die Buchwerte unterschiedlicher Arten von Vorräten und das Ausmaß der Veränderungen dieser Vermögenswerte sind für die Adressaten der Abschlüsse nützlich. Verbreitet sind Untergliederungen der Vorräte in Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse. Die Vorräte eines Dienstleistungsunternehmens können einfach als unfertige Erzeugnisse bezeichnet werden.
38. Der Buchwert der Vorräte, der während der Periode als Aufwand erfasst worden ist, und der oft als Umsatzkosten bezeichnet wird, umfasst die Kosten, die zuvor Teil der Bewertung der verkauften Vorräte waren, sowie die nicht zugeordneten Produktionsgemeinkosten und anormale Produktionskosten der Vorräte. Die unternehmensspezifischen Umstände können die Einbeziehung weiterer Kosten, wie beispielsweise Vertriebskosten, rechtfertigen.

**IAS 2**

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

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

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

**RÜCKNAHME VON ANDERER VERLAUTBARUNGEN**

41. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 2 *Vorräte* (überarbeitet 1993).
42. Dieser Standard ersetzt SIC-1 *Stetigkeit – Unterschiedliche Zuordnungsverfahren der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten*.
-

## ANHANG

IAS 2

**Änderungen anderer Verlautbarungen**

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

- A1. Paragraph 22 von IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert:
22. Einige Leitlinien für die Verteilung der Kosten können in anderen Standards gefunden werden. Beispielsweise stellen die Paragraphen 11-20 von IAS 2 *Vorräte* Leitlinien für die Zuordnung und die Verteilung der Kosten auf die Vorräte zur Verfügung, und die Paragraphen 16-21 von IAS 11 *Fertigungsaufträge* stellen Leitlinien für die Zuordnung und Verteilung der Kosten auf die Fertigungsaufträge bereit. Diese Leitlinien können bei der Zuordnung und Verteilung von Kosten auf Segmente nützlich sein.
- A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]
- A3. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]
-

## IAS 8

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8

**Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler**

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

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 8 *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

## ZIELSETZUNG

1. Ziel dieses Standards schreibt die Kriterien zur Auswahl und Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die bilanzielle Behandlung und Angabe von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen sowie Fehlerkorrekturen vor. Der Standard soll die Relevanz und Zuverlässigkeit des Abschlusses eines Unternehmens sowie die Vergleichbarkeit dieser Abschlüsse im Zeitablauf sowie mit den Abschlüssen anderer Unternehmen verbessern.
2. Die Bestimmungen zur Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – davon ausgenommen: Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – sind in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* aufgeführt.

## ANWENDUNGSBEREICH

IAS 8

3. **Dieser Standard ist bei der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie zur Berücksichtigung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden.**
4. Die steuerlichen Auswirkungen der Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden und von rückwirkenden Anpassungen zur Umsetzung der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden gemäß IAS 12 Ertragssteuern berücksichtigt und offen gelegt.

## DEFINITIONEN

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

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

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

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

(a) **International Financial Reporting Standards;**

(b) **International Accounting Standards;**

sowie

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

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

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

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

und

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

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

## IAS 8

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

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

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

- (a) die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung bzw. rückwirkenden Anpassung nicht zu ermitteln sind;*
- (b) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung Annahmen über die mögliche Absicht des Managements in der entsprechenden Periode erfordert;*

*oder*

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

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

*und*

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

*von sonstigen Informationen vorzunehmen.*

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

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

*und*

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

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

## BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN

## Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

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

8. Die IFRS legen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden fest, die aufgrund einer Schlussfolgerung des IASB zu einem Abschluss führt, der relevante und zuverlässige Informationen über die Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen enthält, auf die sie zutreffen. Diese Methoden müssen nicht angewandt werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. Es wäre jedoch nicht angemessen, unwesentliche Abweichungen von den IFRS vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder Cashflows eines Unternehmens zu erzielen.
9. Die Umsetzungsleitlinien für Standards, die vom IASB herausgegeben wurden, sind nicht Bestandteil jener Standards und enthalten deshalb auch keine Vorschriften zu den Abschlüssen.
10. **Beim Fehlen eines Standards oder einer Interpretation, der/die ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, hat das Management darüber zu entscheiden, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu entwickeln und anzuwenden ist, um zu Informationen führen, die:**
- (a) *für die Bedürfnisse der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung der Adressaten von Bedeutung sind*
- und**
- (b) *zuverlässig sind, in dem Sinne, dass der Abschluss:*
    - (i) *die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt;*
    - (ii) *den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen und Bedingungen widerspiegelt und nicht nur deren rechtliche Form,*
    - (iii) *neutral ist, das heißt frei von verzerrenden Einflüssen;*
    - (iv) *vorsichtig ist;*
- und**
- (v) *in allen wesentlichen Gesichtspunkten vollständig ist.*
11. **Bei seiner Entscheidungsfindung im Sinne des Paragraphen 10 hat das Management sich auf folgende Quellen – in absteigender Reihenfolge – zu beziehen und deren Anwendung zu berücksichtigen:**
- (a) *die Anforderungen und Anwendungsleitlinien in Standards und Interpretationen, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln;*
  - (b) *die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.*
12. **Bei seiner Entscheidungsfindung gemäß Paragraph 10 kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen, sofern sie nicht mit den in Paragraph 11 enthaltenen Quellen in Konflikt stehen.**

#### Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

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

## IAS 8

**Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**

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

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

oder

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

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

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

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

und

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

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

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

Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

19. Gemäß Paragraph 23:

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

und

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

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

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

## Rückwirkende Anwendung

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

## Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung

23. *Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) erforderlich, so ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung undurchführbar ist.*
24. *Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei vergleichbaren Informationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist - dies kann auch die Berichtsperiode sein - anzuwenden und eine entsprechende Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode vorzunehmen.*
25. *Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die vergleichbaren Informationen dahingehend anzupassen, dass die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode prospektiv vom frühest möglichen Zeitpunkt an zur Anwendung kommt.*
26. Wenn ein Unternehmen eine neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf vergleichbare Informationen für frühere Perioden, so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung auf eine frühere Periode ist nur durchführbar, wenn die kumulierte Auswirkung auf die Beträge in sowohl der Eröffnungs- als auch der Abschlussbilanz für die entsprechende Periode ermittelt werden kann. Der Anpassungsbetrag für frühere Perioden, die nicht im Abschluss dargestellt sind, wird im Eröffnungsbilanzwert jedes betroffenen Eigenkapitalbestandteils der frühesten dargestellten Periode verrechnet. Normalerweise findet eine Anpassung bei den Gewinnrücklagen statt. Die Anpassung kann jedoch bei einem anderen Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise, um einem Standard oder einer Interpretation zu entsprechen) durchgeführt werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Kennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.
27. Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühest möglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für keine frühere Periode durchführbar ist. Die Paragraphen 50-53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

## Angaben

28. *Wenn die erstmalige Anwendung eines Standards oder einer Interpretation Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Anpassungsbetrags wäre undurchführbar, oder wenn die Anwendung eventuell Auswirkungen auf zukünftige Perioden hätte, hat das Unternehmen folgendes anzugeben:*
- (a) *den Titel des Standards bzw. der Interpretation;*
  - (b) *falls zutreffend, dass die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften durchgeführt wird;*
  - (c) *die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;*
  - (d) *falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften;*

## IAS 8

- (e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten;
- (f) den Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:
  - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;
  - und
  - (ii) sofern IAS 33 Ergebnis je Aktie auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;
- (g) den Anpassungsbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden;
- und
- (h) sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände aufzuzeigen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet wurde.

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

29. Sofern eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Anpassungsbetrags ist undurchführbar, oder eventuell Auswirkungen auf zukünftige Perioden hätte, hat das Unternehmen folgendes anzugeben:
- (a) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
  - (b) die Gründe, weswegen die Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt;
  - (c) den Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:
    - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;
    - und
    - (ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen zutrifft, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;
  - (d) den Anpassungsbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden;
  - und
  - (e) sofern eine rückwirkende Anwendung für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände aufzuzeigen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet wurde.

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

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

(a) **diese Tatsache;**

**und**

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

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

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

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

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

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

und

(e) entweder:

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

oder

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

#### ÄNDERUNGEN VON SCHÄTZUNGEN

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

(a) risikobehaftete Forderungen;

(b) Überalterung von Vorräten;

(c) der beizulegende Zeitwert finanzieller Vermögenswerte oder Schulden;

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

und

(e) Gewährleistungsgarantien.

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

## IAS 8

34. Eine Schätzung muss überarbeitet werden, wenn sich die Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis von neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung ändern. Naturgemäß kann sich die Überarbeitung einer Schätzung nicht auf frühere Perioden beziehen und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur.
35. Eine Änderung der verwendeten Bewertungsgrundlage ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und keine Änderung einer Schätzung. Wenn es schwierig ist, eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von einer Änderung einer Schätzung zu unterscheiden, gilt die entsprechende Änderung als eine Änderung einer Schätzung.
36. **Die Auswirkung der Änderung einer Schätzung, außer es handelt sich um eine Änderung im Sinne des Paragraphen 37, ist rückwirkend ergebniswirksam zu erfassen in:**
- (a) **der Periode der Änderung, wenn die Änderung nur diese Periode betrifft;**
- oder
- (b) **der Periode der Änderung und in späteren Perioden, sofern die Änderung sowohl die Berichtsperiode als auch spätere Perioden betrifft.**
37. **Soweit eine Änderung einer Schätzung zu Änderungen der Vermögenswerte oder Schulden führt oder sich auf einen Eigenkapitalposten bezieht, hat die Erfassung dadurch zu erfolgen, dass der Buchwert des entsprechenden Vermögenswerts oder der Schuld oder Eigenkapitalposition in der Periode der Änderung anzupassen ist.**
38. Die prospektive Erfassung der Auswirkung der Änderung einer Schätzung bedeutet, dass die Änderung auf Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse und Bedingungen ab dem Zeitpunkt der Änderung der Schätzung zur Anwendung kommt. Eine Änderung einer Schätzung kann nur das Ergebnis der Berichtsperiode, oder aber das Ergebnis sowohl der Berichtsperiode als auch zukünftiger Perioden betreffen. Beispielsweise betrifft die Änderung der Schätzung einer risikobehafteten Forderung nur das Ergebnis der Berichtsperiode und wird daher in dieser erfasst. Dagegen betrifft die Änderung einer Schätzung hinsichtlich der Nutzungsdauer oder des erwarteten Abschreibungsverlaufes des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines abnutzbaren Vermögenswertes den Abschreibungsaufwand der Berichtsperiode und jeder folgenden Periode der verbleibenden Restnutzungsdauer. In beiden Fällen werden die Erträge oder Aufwendungen in der Berichtsperiode berücksichtigt, soweit sie diese betreffen. Die mögliche Auswirkung auf zukünftige Perioden wird in diesen als Ertrag oder Aufwand erfasst.

## Angaben

39. **Ein Unternehmen hat die Art und den Betrag einer Änderung einer Schätzung anzugeben, die eine Auswirkung in der Berichtsperiode hat oder von der erwartet wird, dass sie Auswirkungen in zukünftigen Perioden hat, es sei denn, dass die Angabe der Schätzung dieser Auswirkung auf zukünftige Perioden undurchführbar ist.**
40. **Erfolgt die Angabe des Betrags der Auswirkung auf zukünftige Perioden nicht, weil die Schätzung dieser Auswirkung undurchführbar ist, so hat das Unternehmen auf diesen Umstand hinzuweisen.**

## FEHLER

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

42. *Gemäß Paragraph 43 hat ein Unternehmen wesentliche Fehler aus früheren Perioden im ersten vollständigen Abschluss, der zur Veröffentlichung nach der Entdeckung der Fehler genehmigt wurde, rückwirkend zu korrigieren, indem:*
- (a) *die vergleichenden Beträge für die früher dargestellten Perioden, in denen der Fehler auftrat, angepasst werden;*
- oder*
- (b) *wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste dargestellte Periode angepasst werden.*

#### **Einschränkungen bei rückwirkender Anpassung**

43. *Ein Fehler aus einer früheren Periode ist durch rückwirkende Anpassung zu korrigieren, es sei denn, die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung des Fehlers ist undurchführbar.*
44. *Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte eines Fehlers auf die Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere dargestellte Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste Periode anzupassen, für die eine rückwirkende Anpassung durchführbar ist (es kann sich dabei um die Berichtsperiode handeln).*
45. *Wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung eines Fehlers auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahingehend anzupassen, so dass der Fehler prospektiv ab dem frühest möglichen Zeitpunkt korrigiert wird.*
46. Die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist für die Periode, in der er entdeckt wurde, ergebnisneutral zu erfassen. Jede Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Kennzahlen, wird so weit zurück angepasst, wie dies durchführbar ist.
47. Ist die betragsmäßige Ermittlung eines Fehlers (beispielsweise bei der Fehlanwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode) für alle früheren Perioden undurchführbar, so hat das Unternehmen die vergleichenden Informationen nach Paragraph 45 ab dem frühest möglichen Zeitpunkt prospektiv anzupassen. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Paragraphen 50-53 vermitteln Leitlinien darüber, wann die Korrektur eines Fehlers für eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.
48. Korrekturen von Fehlern werden getrennt von Änderungen der Schätzungen behandelt. Schätzungen sind ihrer Natur nach Annäherungen, die überarbeitungsbedürftig sein können, sobald zusätzliche Informationen bekannt werden. Beispielsweise handelt es sich bei einem Gewinn oder Verlust als Ergebnis einer Erfolgsunsicherheit nicht um die Korrektur eines Fehlers.

#### **Angaben von Fehlern aus früheren Perioden**

49. *Wenn Paragraph 42 angewendet wird, hat ein Unternehmen folgendes anzugeben:*
- (a) *die Art des Fehlers aus einer früheren Periode;*
  - (b) *die betragsmäßige Korrektur, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:*
    - (i) *für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses;*
- und*
- (ii) *sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;*

## IAS 8

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

*und*

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

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

## UNDURCHFÜHRBARKEIT HINSICHTLICH RÜCKWIRKENDER ANWENDUNG UND RÜCKWIRKENDER ANPASSUNG

50. Die Anpassung von Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere Perioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der Berichtsperiode kann unter bestimmten Umständen undurchführbar sein. Beispielsweise wurden die Daten in der/den früheren Perioden eventuell nicht auf eine Art und Weise erfasst, die entweder die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode (darunter auch, im Sinne der Paragraphen 51-53, die prospektive Anwendung auf frühere Perioden) oder eine rückwirkende Anpassung ermöglicht, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren; auch kann die Wiederherstellung von Informationen undurchführbar sein.
51. Oftmals ist es bei der Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Bestandteile, die im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen oder Bedingungen erfasst bzw. anzugeben sind, erforderlich, Schätzungen zu machen. Der Schätzungsprozess ist von Natur aus subjektiv, und Schätzungen können nach dem Bilanzstichtag entwickelt werden. Die Entwicklung von Schätzungen ist potenziell schwieriger, wenn eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode rückwirkend angewendet wird oder eine Anpassung rückwirkend vorgenommen wird, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren, weil ein eventuell längerer Zeitraum zurückliegt, seitdem der betreffende Geschäftsvorfall bzw. ein sonstiges Ereignis oder eine Bedingung eingetreten sind. Die Zielsetzung von Schätzungen im Zusammenhang mit früheren Perioden bleibt jedoch die gleiche wie für Schätzungen in der Berichtsperiode, nämlich, dass die Schätzung die Umstände widerspiegeln soll, die zur Zeit des Geschäftsvorfalles oder sonstiger Ereignisse oder Bedingungen existierten.
52. Daher verlangt die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode oder die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode zur Unterscheidung dienliche Informationen, die
- (a) einen Nachweis über die Umstände erbringen, die zu dem Zeitpunkt existierten, als der Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen vorlagen,
- und*
- (b) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde
- von sonstigen Informationen unterscheiden. Für manche Arten von Schätzungen (z.B. eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts, die nicht auf beobachtbaren Preisen oder Leistungen basiert), ist die Unterscheidung dieser Informationsarten undurchführbar. Erfordert eine rückwirkende Anwendung oder eine rückwirkende Anpassung eine umfangreiche Schätzung, für die es unmöglich wäre, diese beiden Informationsarten voneinander zu unterscheiden, so ist die rückwirkende Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. die rückwirkende Korrektur des Fehlers aus einer früheren Periode undurchführbar.
53. Wird in einer früheren Periode eine neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet bzw. eine betragsmäßige Korrektur vorgenommen, so ist nicht rückblickend zu verfahren; dies bezieht sich auf Annahmen hinsichtlich der Absichten des Managements in einer früheren Periode sowie auf Schätzungen der in einer früheren Periode erfassten, ermittelten oder ausgewiesenen Beträge. Wenn ein Unternehmen beispielsweise einen Fehler bei der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten aus einer früheren Periode korrigiert, die vormals nach IAS 39 *Finanzinstrumente – Ansatz und Bewertung* als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen klassifiziert wurden, so ändert dies nicht die Bewertungsgrundlage für die entsprechende Periode, falls das Management sich später entscheiden sollte, sie nicht bis zur Endfälligkeit zu halten. Wenn ein Unternehmen außerdem einen Fehler aus einer früheren Periode bei der Ermittlung seiner Haftung für den kumulierten Krankengeldanspruch nach IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* korrigiert, lässt es Informationen über eine ungewöhnlich heftige Grippezeit während der nächsten Periode außer Acht, die erst zur Verfügung standen, nachdem der Abschluss für die frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde. Die Tatsache, dass zur Änderung vergleichender Informationen für frühere Perioden oftmals umfangreiche Schätzungen erforderlich sind, verhindert keine zuverlässige Anpassung bzw. Korrektur der vergleichenden Informationen.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

IAS 8

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

## RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

55. Dieser Standard ersetzt IAS 8 *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* (überarbeitet 1993).
56. Dieser Standard ersetzt folgende Interpretationen:
- (a) SIC-2 *Stetigkeit – Aktivierung von Fremdkapitalkosten*;
  - sowie
  - (b) SIC-18 *Stetigkeit – Alternative Verfahren*.
-

## IAS 8

## ANHANG

**Änderungen anderer Verlautbarungen**

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

A1. IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* wird folgendermaßen geändert:

Die Paragraphen 29 und 30 über außerordentliche Posten werden gestrichen.

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

Paragraph 62(b) wird wie folgt geändert:

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

Paragraph 80 (h) wird wie folgt geändert:

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

Die Paragraphen 81(b) und 83 werden gestrichen.

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

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

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

Paragraph 60 wird wie folgt geändert:

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

Paragraphen 77 und 78 werden wie folgt geändert:

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

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

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

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

und

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

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

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

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

Paragraph 131 wird wie folgt geändert:

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

Paragraph 142 wird wie folgt geändert:

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

Paragraph 160 wird wie folgt geändert:

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

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

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

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

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

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

**IAS 8**

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

30. ***Sofern die Anwendung diese Standards zu einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden führt, wird dem Unternehmen empfohlen, seinen Abschluss gemäß IAS 8 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler, anzupassen. Alternativ dazu aktivieren Unternehmen nur diejenigen Fremdkapitalkosten, die nach dem Inkrafttreten des Standards angefallen sind und die Aktivierungskriterien erfüllen.***

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

Paragraph 17 wird wie folgt geändert:

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

- (a) Abschreibung von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und die Rückbuchung solcher Abschreibungen;
  - (b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten sowie die Aufhebung von solchen Wertminderungsaufwendungen;
  - (c) die Auflösungen von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen;
  - (d) Anschaffungen und Veräußerungen von Sachanlagen;
  - (e) Verpflichtungen zum Kauf von Sachanlagen;
  - (f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;
  - (g) Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden;
  - (h) [gestrichen];
  - (i) jeder Kreditausfall oder –vertragsbruch, der nicht am bzw. bis zum Bilanzdatum beseitigt wurde;
- und
- (j) Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen.

Paragraphen 24, 25 und 27 werden wie folgt geändert:

24. IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* und IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* definieren einen Posten als wesentlich, wenn seine Auslassung oder fehlerhafte Angabe die wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten der Abschlüsse beeinflussen könnte. IAS 1 verlangt die getrennte Angabe wesentlicher Posten, darunter (beispielsweise) aufzugebende Geschäftsbereiche, und IAS 8 verlangt die Angabe von Änderungen von Schätzungen, von Fehlern und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Beide Standards enthalten keine quantifizierten Leitlinien hinsichtlich der Wesentlichkeit.
25. Während die Einschätzung der Wesentlichkeit immer Ermessensentscheidungen erfordert, basiert dieser Standard aus Gründen der Verständlichkeit der Zwischenberichtszahlen die Entscheidung über Erfassung und Angabe von Daten auf Daten für die Zwischenberichtsperiode selbst. So werden beispielsweise ungewöhnliche Posten, Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder der Schätzungen sowie grundlegende Fehler auf der Grundlage der Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Daten der Zwischenberichtsperiode erfasst und angegeben, um irreführende Schlussfolgerungen zu vermeiden, die aus der Nichtangabe resultieren könnten. Das übergeordnete Ziel ist sicherzustellen, dass ein Zwischenbericht alle Informationen enthält, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode wesentlich sind.

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

Paragraphen 43 und 44 werden wie folgt geändert:

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

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

**oder**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**IAS 8**

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

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

- A16. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

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

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

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

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

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

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

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

**International Financial Reporting Standards (IFRS)**

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

- (a) International Financial Reporting Standards;

- (b) International Accounting Standards;

sowie

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

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

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

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

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

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

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

- A23. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003 werden Hinweise auf die derzeit gültige Fassung von IAS 8 *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* in IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* geändert.
-

## IAS 10

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 10

**Ereignisse nach dem Bilanzstichtag**

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

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

**ZIELSETZUNG**

1. Zielsetzung dieses Standards ist folgendes zu regeln:
  - (a) wann ein Unternehmen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag in seinem Abschluss zu berücksichtigen hat;
  - und
  - (b) welche Angaben ein Unternehmen über den Zeitpunkt, zu dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, und über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zu machen hat.

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

**ANWENDUNGSBEREICH**

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

## DEFINITIONEN

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

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

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

*und*

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

4. Verfahren für die Freigabe zur Veröffentlichung des Abschlusses können sich voneinander unterscheiden, je nach Managementstruktur, gesetzlichen Vorschriften und den Abläufen bei den Vorarbeiten und der Erstellung des Abschlusses.
5. In einigen Fällen ist ein Unternehmen verpflichtet, seinen Abschluss den Anteilseignern zur Genehmigung vorzulegen, nachdem der Abschluss veröffentlicht wurde. In solchen Fällen gilt der Abschluss zum Zeitpunkt der Veröffentlichung als zur Veröffentlichung freigegeben, und nicht erst, wenn die Anteilseigner den Abschluss genehmigen.

**Beispiel**

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

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

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

**Beispiel**

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

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

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

## ANSATZ UND BEWERTUNG

*Berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*

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

## IAS 10

9. Im Folgenden werden Beispiele von berücksichtigungspflichtigen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag genannt, die ein Unternehmen dazu verpflichten, die im Abschluss erfassten Beträge anzupassen, oder Sachverhalte zu erfassen, die bislang nicht erfasst waren:
- (a) die Beilegung eines gerichtlichen Verfahrens nach dem Bilanzstichtag, womit bestätigt wird, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag hatte. Jede zuvor angesetzte Rückstellung in Bezug auf dieses gerichtliche Verfahren wird vom Unternehmen in Übereinstimmung mit IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* angepasst oder eine neue Rückstellung wird angesetzt. Das Unternehmen gibt nicht bloß eine Eventualschuld an, weil die Beilegung zusätzliche substantielle Hinweise liefert, die gemäß Paragraph 16 des IAS 37 berücksichtigt werden.
  - (b) das Erlangen von Informationen nach dem Bilanzstichtag darüber, dass ein Vermögenswert am Bilanzstichtag wertgemindert war oder dass der Betrag eines früher erfassten Wertminderungsaufwandes für diesen Vermögenswert angepasst werden muss. Zum Beispiel:
    - (i) das nach dem Bilanzstichtag begonnene Insolvenzverfahren eines Kunden, das im Regelfall bestätigt, dass am Bilanzstichtag ein Wertverlust einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen vorgelegen hat und dass das Unternehmen den Buchwert der Forderung aus Lieferungen und Leistungen anzupassen hat;und
    - (ii) der Verkauf von Vorräten nach dem Bilanzstichtag kann den Nachweis über den Nettoveräußerungswert am Bilanzstichtag erbringen.
  - (c) die nach dem Bilanzstichtag erfolgte Ermittlung der Anschaffungskosten für erworbene Vermögenswerte oder der Erlöse für vor dem Bilanzstichtag verkaufte Vermögenswerte.
  - (d) die nach dem Bilanzstichtag erfolgte Ermittlung der Beträge für Zahlungen aus Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplänen, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung hatte, solche Zahlungen auf Grund von vor diesem Zeitpunkt liegenden Ereignissen zu leisten (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*).
  - (e) die Entdeckung eines Betrugs oder Fehlers, die zeigt, dass der Abschluss falsch ist.

*Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*

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

*Dividenden*

12. **Wenn ein Unternehmen nach dem Bilanzstichtag Dividenden für Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten (wie in IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung definiert*) beschließt, darf das Unternehmen diese Dividenden zum Bilanzstichtag nicht als Schulden ansetzen.**
13. Wenn Dividenden nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung, beschlossen werden (d.h. Dividenden, die ordnungsmäßig genehmigt wurden und nicht mehr im Ermessen des Unternehmens liegen), werden diese Dividenden am Bilanzstichtag nicht als Schulden erfasst, da sie nicht die Kriterien einer gegenwärtigen Verpflichtung in IAS 37 erfüllen. Diese Dividenden werden gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* im Anhang des Abschlusses angegeben.

## UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG

IAS 10

14. **Ein Unternehmen darf seinen Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufstellen, wenn das Management nach dem Bilanzstichtag entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, den Geschäftsbetrieb einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln.**
15. Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Bilanzstichtag kann auf die Notwendigkeit der Untersuchung hinweisen, ob es angemessen ist, den Abschluss weiterhin unter der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen. Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nicht länger angemessen, ist die Auswirkung so durchgreifend, dass dieser Standard eine fundamentale Änderung der grundlegenden Rechnungslegungsprämisse fordert und nicht lediglich die Anpassung der im Rahmen der ursprünglich unterstellten Prämisse der Rechnungslegung erfassten Beträge.
16. IAS 1 spezifiziert die geforderten Angaben, wenn:
- (a) der Abschluss nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird;
- oder
- (b) dem Management wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Gegebenheiten bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführbarkeit des Unternehmens aufwerfen. Die Ereignisse und Gegebenheiten, die Angaben erfordern, können nach dem Bilanzstichtag entstehen.

## ANGABEN

*Zeitpunkt der Freigabe zur Veröffentlichung*

17. **Ein Unternehmen hat den Zeitpunkt anzugeben, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde und wer diese Freigabe genehmigt hat. Wenn die Eigentümer des Unternehmens oder andere die Möglichkeit haben, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben.**
18. Für die Abschlussadressaten ist es wichtig zu wissen, wann der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, da der Abschluss keine Ereignisse nach diesem Zeitpunkt widerspiegelt.

*Aktualisierung der Angaben über Gegebenheiten am Bilanzstichtag*

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

*Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*

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

und

## IAS 10

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

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

- (a) ein umfangreicher Unternehmenszusammenschluss nach dem Bilanzstichtag (IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfordert in solchen Fällen besondere Angaben) oder die Veräußerung eines umfangreichen Tochterunternehmens;
- (b) Bekanntgabe eines Plans für die Aufgabe von Geschäftsbereichen, Veräußerung von Vermögenswerten oder Begleichung von Schulden im Zuge der Aufgabe von Geschäftsbereichen oder der Abschluss verbindlicher Vereinbarungen, um solche Vermögenswerte zu veräußern oder solche Schulden zu begleichen (siehe IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen*);
- (c) umfangreiche Einkäufe und Veräußerungen von Vermögenswerten oder Enteignung von umfangreichen Vermögenswerten durch die öffentliche Hand;
- (d) die Zerstörung einer bedeutenden Produktionsstätte durch einen Brand nach dem Bilanzstichtag;
- (e) Bekanntgabe oder Beginn der Durchführung einer umfangreichen Restrukturierung (siehe IAS 37);
- (f) umfangreiche Transaktionen in Bezug auf Stammaktien und potenzielle Stammaktien nach dem Bilanzstichtag (IAS 33 *Ergebnis je Aktie* verlangt von einem Unternehmen, eine Beschreibung solcher Transaktionen anzugeben mit Ausnahme der Transaktionen, die Ausgaben von Gratisaktien bzw. Bonusaktien, Neustückelungen von Aktien oder die Korrektur eines Aktiensplits betreffen, welche alle gemäß IAS 33 berücksichtigt werden müssen);
- (g) ungewöhnlich große Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse nach dem Bilanzstichtag;
- (h) Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften, die nach dem Bilanzstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden und wesentliche Auswirkungen auf tatsächliche und latente Steueransprüche und -schulden haben (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*);
- (i) Eingehen wesentlicher Verpflichtungen oder Eventualschulden, zum Beispiel durch Zusage beträchtlicher Gewährleistungen;

und

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

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

## RÜCKNAHME VON IAS 10 (ÜBERARBEITET 1999)

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

## ANHANG

## IAS 10

**Änderung anderer Verlautbarungen**

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

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

97. Unternehmenszusammenschlüsse, die nach dem Bilanzstichtag und vor dem Stichtag der Freigabe des Abschlusses eines der zusammengeführten Unternehmen zur Veröffentlichung durchgeführt wurden, sind dann anzugeben, wenn sie wesentlich sind und deren unterlassene Angabe die wirtschaftliche Entscheidung beeinflussen könnte, die Adressaten auf der Grundlage des Abschlusses treffen (siehe IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*).

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

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

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

18. Der Standard definiert eine Eventualschuld als:

- (a) ...

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

- (a) mit der Umsetzung des Restrukturierungsplans begonnen hat;

oder

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

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

96. [gestrichen]

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

## IAS 16

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 16

## Sachanlagen

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-5
Definitionen	6
Ansatz	7-14
Erstmalige Anschaffungs- oder Herstellungskosten	11
Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	12-14
Bewertung bei erstmaligem Ansatz	15-28
Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	16-22
Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	23-28
Folgebewertung	29-66
Anschaffungskostenmodell	30
Neubewertungsmodell	31-42
Abschreibung	43-62
Abschreibungsvolumen und Abschreibungszeitraum	50-59
Abschreibungsmethode	60-62
Wertminderung	63-64
Entschädigung für Wertminderung	65-66
Ausbuchung	67-72
Angaben	73-79
Übergangsvorschriften	80
Zeitpunkt des Inkrafttretens	81
Rücknahme anderer Verlautbarungen	82-83

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 16 (1998) *Sachanlagen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

## ZIELSETZUNG

1. Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen vorzuschreiben, damit Abschlussadressaten Informationen über Investitionen eines Unternehmens in Sachanlagen und Änderungen solcher Investitionen erkennen können. Die grundsätzlichen Fragen zur Bilanzierung von Sachanlagen betreffen den Ansatz der Vermögenswerte, die Bestimmung ihrer Buchwerte und der Abschreibungs- und Wertminderungsaufwendungen.

## ANWENDUNGSBEREICH

IAS 16

2. **Dieser Standard ist für die Bilanzierung der Sachanlagen anzuwenden, es sei denn, dass ein anderer Standard eine andere Behandlung erfordert oder zulässt.**
3. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:
  - (a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);  
  
bzw.
  - (b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze, wie Öl, Erdgas und ähnliche nichtregenerative Ressourcen.

Jedoch gilt dieser Standard für Sachanlagen, die verwendet werden, um die unter (a) und (b) genannten Vermögenswerte auszuüben bzw. zu erhalten.
4. Andere Standards können den Ansatz einer Sachanlage erforderlich machen, der auf einer anderen Methode als der in diesem Standard vorgeschriebenen beruht. So muss beispielsweise gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* ein Unternehmen einen Ansatz einer geleasten Sachanlage nach dem Grundsatz der Übertragung von Risiken und Nutzenzugang bewerten. In solchen Fällen werden jedoch alle anderen Aspekte der Bilanzierungsmethoden für diese Vermögenswerte, einschließlich der Abschreibung, von diesem Standard vorgeschrieben.
5. Ein Unternehmen wendet diesen Standard für Immobilien an, die für die künftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden, die jedoch noch nicht die Definition einer ‚Finanzinvestition‘ gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilie* erfüllen. Sobald die Erstellung oder Entwicklung abgeschlossen ist, wird die Immobilie zu einer Finanzinvestition und das Unternehmen muss IAS 40 anwenden. IAS 40 findet auch bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien Anwendung, die für die weitere künftige Nutzung als Finanzinvestition saniert werden. Für ein Unternehmen, das das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 40 für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anwendet, ist das Anschaffungskostenmodell dieses Standards anzuwenden.

## DEFINITIONEN

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

**Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen erfasst wird.**

**Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes oder der Herstellung.**

**Das Abschreibungsvolumen ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes oder eines Ersatzbetrages und dem Restwert.**

**Abschreibung ist die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer.**

**Der unternehmensspezifische Wert ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder nach Begleichung einer Schuld entstehen.**

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

**Ein Wertminderungsaufwand ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswertes seinen erzielbaren Betrag übersteigt.**

## IAS 16

*Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte,*

- (a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden;*

*und die*

- (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.*

*Der erzielbare Betrag ist der höhere der beiden Beträge aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert eines Vermögenswertes.*

*Der Restwert eines Vermögenswertes ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen derzeit bei Abgang des Vermögenswertes nach Abzug des bei Abgang voraussichtlich anfallenden Aufwandes erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.*

*Die Nutzungsdauer ist:*

- (a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist;*

*oder*

- (b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.*

#### ANSATZ

7. *Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage sind als Vermögenswert anzusetzen, ausschließlich wenn:*

- (a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird,*

*und wenn*

- (b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage verlässlich bewertet werden können.*

8. Ersatzteile und Wartungsgeräte werden normalerweise als Vorräte behandelt, die bei Verbrauch als Gewinn oder Verlust erfasst werden. Jedoch zählen bedeutende Ersatzteile und Bereitschaftsausrüstungen zu den Sachanlagen, wenn das Unternehmen sie erwartungsgemäß länger als eine Periode nutzt. Gleichmaßen werden die Ersatzteile und Wartungsgeräte, wenn sie nur in Zusammenhang mit einer Sachanlage genutzt werden können, als Sachanlagen angesetzt.

9. Dieser Standard schreibt für den Ansatz keine Maßeinheit hinsichtlich einer Sachanlage vor. Demzufolge ist bei der Anwendung der Ansatzkriterien auf die unternehmensspezifischen Gegebenheiten eine Beurteilung erforderlich. Es kann angemessen sein, einzelne unbedeutende Gegenstände, wie Press-, Gussformen und Werkzeuge, zusammenzufassen und die Kriterien auf den zusammengefassten Wert anzuwenden.

10. Ein Unternehmen bewertet alle Kosten für Sachanlagen nach diesen Ansatzkriterien zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Zu diesen Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören die ursprünglich für den Erwerb oder den Bau der Sachanlage angefallenen Kosten sowie die Folgekosten, um etwas hinzuzufügen, sie zu ersetzen oder zu warten.

*Erstmalige Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

11. Sachanlagen können aus Gründen der Sicherheit oder des Umweltschutzes erworben werden. Der Erwerb solcher Gegenstände steigert zwar nicht direkt den künftigen wirtschaftlichen Nutzen einer bereits vorhandenen Sachanlage, er kann aber notwendig sein, um den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den anderen Vermögenswerten des Unternehmens überhaupt erst zu gewinnen. Solche Sachanlagen sind als Vermögenswerte anzusetzen, da sie es einem Unternehmen ermöglichen, künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den in Beziehung stehenden Vermögenswerten zusätzlich zu dem Nutzen zu ziehen, der ohne den Erwerb möglich gewesen wäre. So kann beispielsweise ein Chemieunternehmen bestimmte neue chemische Bearbeitungsverfahren einrichten, um die Umweltschutzvorschriften für die Herstellung und Lagerung gefährlicher chemischer Stoffe zu erfüllen. Damit verbundene Betriebsverbesserungen werden als Vermögenswert angesetzt, da das Unternehmen ohne sie keine Chemikalien herstellen und verkaufen kann. Der aus solchen Vermögenswerten und verbundenen Vermögenswerten entstehende Buchwert wird jedoch auf Wertminderung gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* überprüft.

*Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

12. Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen die laufenden Wartungskosten für diese Sachanlage nicht in ihrem Buchwert. Diese Kosten werden vielmehr bei Anfall erfolgswirksam erfasst. Kosten für die laufende Wartung setzen sich vor allem aus Kosten für Lohn und Verbrauchsgüter zusammen und können auch Kleinteile beinhalten. Der Zweck dieser Aufwendungen wird häufig als ‚Reparaturen und Instandhaltungen‘ der Sachanlagen beschrieben.
13. Teile einiger Sachanlagen bedürfen in regelmäßigen Zeitabständen gegebenenfalls eines Ersatzes. Das gilt beispielsweise für einen Hochofen, der nach einer bestimmten Gebrauchszeit auszufüttern ist, oder für Flugzeugteile wie Sitze und Bordküchen, die über die Lebensdauer des Flugzeuges mehrfach ausgetauscht werden. Sachanlagen können auch erworben werden, um einen nicht so häufig wiederkehrenden Ersatz vorzunehmen, wie den Ersatz der Innenwände eines Gebäudes, oder um einen einmaligen Ersatz vorzunehmen. Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen im Buchwert einer Sachanlage die Kosten für den Ersatz eines Teils eines solchen Gegenstandes zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert jener Teile, die ersetzt wurden, wird gemäß den Ausbuchungsbestimmungen dieses Standards ausgebucht (siehe Paragraph 67-72).
14. Eine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage (z.B. eines Flugzeugs) kann die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen sein, ungeachtet dessen ob Teile ersetzt werden. Bei Durchführung jeder größeren Wartung werden die Kosten im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Jeder verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung (im Unterschied zu physischen Teilen) wird ausgebucht. Dies erfolgt ungeachtet dessen, ob die Kosten der vorhergehenden Wartung zu der Transaktion zugeordnet wurden, bei der die Sachanlage erworben oder hergestellt wurde. Wenn erforderlich können die geschätzten Kosten einer zukünftigen ähnlichen Wartung als Hinweis benutzt werden, worauf sich die Kosten des jetzigen Wartungsbestandteils zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung der Sachanlage belaufen.

**BEWERTUNG BEI ERSTMALIGEM ANSATZ**

15. ***Eine Sachanlage, die als Vermögenswert anzusetzen ist, ist bei erstmaligem Ansatz mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.***

*Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

16. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage umfassen:
- (a) den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti.
  - (b) alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen.
  - (c) die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Gegenstandes und die Wiederherstellung des Standortes, an dem er sich befindet, die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb des Gegenstandes oder als Folge eingeht, wenn es während einer gewissen Periode ihn zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten benutzt hat.

**IAS 16**

17. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:
- (a) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die direkt auf Grund der Herstellung oder Anschaffung der Sachanlage anfallen;
  - (b) Kosten der Standortvorbereitung;
  - (c) Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung;
  - (d) Installations- und Montagekosten;
  - (e) Kosten für Testläufe, ob der Vermögenswert ordentlich funktioniert, nach Abzug der Nettoerträge vom Verkauf aller Gegenstände, die während der Vermögenswert zum Standort und in den betriebsbereiten Zustand gebracht wurde, hergestellt wurden (wie auf der Testanlage gefertigte Muster);
- und
- (f) Honorare.
18. Ein Unternehmen wendet IAS 2 *Vorräte* an für die Kosten aus Verpflichtungen für den Abbruch, das Abräumen und die Wiederherstellung des Standortes, an dem sich ein Gegenstand befindet, die während einer bestimmten Periode infolge der Nutzung des Gegenstandes zur Herstellung von Vorräten in der besagten Periode eingegangen wurden. Die Verpflichtungen für Kosten, die gemäß IAS 2 oder IAS 16 bilanziert werden, werden gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* erfasst und bewertet.
19. Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gehören, sind:
- (a) Kosten für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte;
  - (b) Kosten für die Einführung eines neuen Produktes oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);
  - (c) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten);
- und
- (d) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.
20. Die Erfassung von Anschaffungs- und Herstellungskosten im Buchwert einer Sachanlage endet, wenn sie sich an dem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung einer Sachanlage anfallen, sind nicht im Buchwert dieses Gegenstandes enthalten. Die nachstehenden Kosten gehören beispielsweise nicht zum Buchwert einer Sachanlage:
- (a) Kosten, die anfallen während eine Sachanlage auf die vom Management beabsichtigte Weise betriebsbereit ist, die jedoch noch in Betrieb gesetzt werden muss, bzw. die ihren Betrieb noch nicht voll aufgenommen hat;
  - (b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Gegenstandes auftreten;
- und
- (c) Kosten für die Verlagerung oder Umstrukturierung eines Teils oder der gesamten Geschäftstätigkeit des Unternehmens.
21. Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Herstellung und Entwicklung einer Sachanlage auf, sind jedoch nicht notwendig, um sie zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese Nebengeschäfte können vor oder während den Herstellungs- oder Entwicklungstätigkeiten auftreten. Einnahmen können zum Beispiel erzielt werden, indem der Standort für ein Gebäude vor Baubeginn als Parkplatz genutzt wird. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um eine Sachanlage zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Erträge und dazugehörigen Aufwendungen der Nebengeschäfte ergebniswirksam erfasst und in ihren entsprechenden Ertrags- und Aufwandsposten ausgewiesen.

22. Die Ermittlung der Herstellungskosten für selbsterstellte Vermögenswerte folgt denselben Grundsätzen, die auch beim Erwerb von Vermögenswerten angewendet werden. Wenn ein Unternehmen ähnliche Vermögenswerte für den Verkauf im Rahmen seiner normalen Geschäftstätigkeit herstellt, sind die Herstellungskosten eines Vermögenswertes normalerweise dieselben wie die für die Herstellung der zu veräußernden Gegenstände (siehe IAS 2). Daher sind etwaige interne Gewinne aus diesen Kosten herauszurechnen. Gleichermaßen stellen auch die Kosten für ungewöhnliche Mengen an Ausschuss, unnötigen Arbeitsaufwand oder andere Faktoren keine Bestandteile der Herstellungskosten des selbst hergestellten Vermögenswertes dar. IAS 23 *Fremdkapitalkosten* legt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Bestandteil des Buchwertes einer selbst geschaffenen Sachanlage fest.

#### *Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten*

23. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage entsprechen dem Gegenwert bei Barzahlung am Erfassungstermin. Wird die Zahlung über das normale Zahlungsziel hinausgeschoben, wird die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsen erfasst, wenn diese Zinsen nicht gemäß der alternativ zulässigen Methode gemäß IAS 23 im Buchwert der Sachanlage aktiviert werden.
24. Eine oder mehrere Sachanlagen können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgende Diskussion bezieht sich nur auf den Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, ist jedoch auch auf alle anderen im vorhergehenden Satz beschriebenen Tauschgeschäfte anwendbar. Die Anschaffungskosten einer solchen Sachanlage werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes noch des hingegebenen Vermögenswertes ist verlässlich messbar. Der erworbene Gegenstand wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Gegenstand nicht zum beizulegenden Zeitwert bemessen wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes bewertet.
25. Ein Unternehmen bestimmt, ob eine Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn:
- (a) die Spezifikationen (Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von den Spezifikationen des übertragenen Vermögenswertes unterscheiden;
- oder
- (b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich auf Grund des Tauschgeschäfts ändert;
- und
- (c) die Differenz in (a) oder (b) bedeutsam ist im Vergleich zum beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte.

Für den Zweck der Bestimmung, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

26. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswertes, für den es keine vergleichbaren Markttransaktionen gibt, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht bedeutsam ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes oder des hingegebenen Vermögenswertes verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes benutzt, um die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswertes zu ermitteln, sofern der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes nicht eindeutiger zu ermitteln ist.
27. Die Anschaffungskosten einer Sachanlage, die ein Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses besitzt, sind gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* zu bestimmen.
28. Der Buchwert einer Sachanlage kann gemäß IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* um Zuwendungen der öffentlichen Hand gemindert werden.

## IAS 16

## FOLGEBEWERTUNG

29. **Ein Unternehmen wählt als Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entweder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 30 oder das Neubewertungsmodell nach Paragraph 31 aus und wendet dann diese Methode auf eine gesamte Gruppe von Sachanlagen an.**

Anschaffungskostenmodell

30. **Nach dem Ansatz als Vermögenswert ist eine Sachanlage zu ihren Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen anzusetzen.**

Neubewertungsmodell

31. **Eine Sachanlage, deren beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann, ist nach dem Ansatz als Vermögenswert zu einem Neubewertungsbetrag anzusetzen, der seinem beizulegenden Zeitwert am Tage der Neubewertung abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Wertminderungsaufwendungen entspricht. Neubewertungen sind in hinreichend regelmäßigen Abständen vorzunehmen, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwertes zum Bilanzstichtag ermittelt werden würde.**

32. Der beizulegende Zeitwert von Grundstücken und Gebäuden wird in der Regel nach den auf dem Markt basierenden Daten ermittelt, wobei man sich normalerweise der Berechnungen hauptamtlicher Gutachter bedient. Der beizulegende Zeitwert für technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung ist in der Regel der durch Schätzungen ermittelte Marktwert.

33. Gibt es auf Grund der speziellen Art der Sachanlage und ihrer seltenen Veräußerung, ausgenommen als Teil eines fortbestehenden Geschäftsbereiches, keine marktbasierende Nachweise für den beizulegenden Zeitwert, muss ein Unternehmen eventuell den beizulegenden Zeitwert unter Anwendung eines Ertragswertverfahrens oder abgelesenen Wiederbeschaffungswertmethode schätzen.

34. Die Häufigkeit der Neubewertungen hängt von den Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der Sachanlagen ab, die neu bewertet werden. Eine erneute Bewertung ist erforderlich, wenn beizulegender Zeitwert und Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswertes wesentlich voneinander abweichen. Bei manchen Sachanlagen kommt es zu signifikanten Schwankungen des beizulegenden Zeitwertes, die eine jährliche Neubewertung erforderlich machen. Derart häufige Neubewertungen sind für Sachanlagen nicht erforderlich, bei denen sich der beizulegende Zeitwert nur geringfügig ändert. Stattdessen kann es hier notwendig sein, den Gegenstand nur alle drei oder fünf Jahre neu zu bewerten.

35. Im Rahmen der Neubewertung einer Sachanlage wird die kumulierte Abschreibung am Tag der Neubewertung auf eine der folgenden Arten behandelt:

- (a) entweder proportional zur Änderung des Bruttobuchwertes angepasst, so dass der Buchwert des Vermögenswertes nach der Neubewertung gleich dem Neubewertungsbetrag ist. Diese Methode wird häufig verwendet, wenn ein Vermögenswert nach einem Indexverfahren zu fortgeführten Wiederbeschaffungskosten neu bewertet wird; oder
- (b) gegen den Bruttobuchwert des Vermögenswertes eliminiert und der Nettobetrag dem Neubewertungsbetrag des Vermögenswertes angepasst. Diese Methode wird häufig für Gebäude benutzt.

Der Anpassungsbetrag, der aus der Anpassung oder der Verrechnung der kumulierten Abschreibung resultiert, ist Bestandteil der Erhöhung oder Senkung des Buchwertes, der gemäß den Paragraphen 39 und 40 zu behandeln ist.

36. **Wird eine Sachanlage neu bewertet, ist die ganze Gruppe der Sachanlagen, zu denen der Gegenstand gehört, neu zu bewerten.**

37. Unter einer Gruppe von Sachanlagen versteht man eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch ähnliche Art und ähnliche Verwendung in einem Unternehmen auszeichnen. Beispiele für eigenständige Gruppen sind:

- (a) unbebaute Grundstücke;
- (b) Grundstücke und Gebäude;

- (c) Maschinen und technische Anlagen;
  - (d) Schiffe;
  - (e) Flugzeuge;
  - (f) Kraftfahrzeuge;
  - (g) Betriebsausstattung;
  - und
  - (h) Büroausstattung.
38. Die Gegenstände innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen sind gleichzeitig neu zu bewerten, um eine selektive Neubewertung und eine Mischung aus fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Neubewertungsbeträgen zu verschiedenen Zeitpunkten im Abschluss zu vermeiden. Jedoch darf eine Gruppe von Vermögenswerten auf rollierender Basis neu bewertet werden, sofern ihre Neubewertung in einer kurzen Zeitspanne vollendet wird und die Neubewertungen zeitgerecht durchgeführt werden.
39. **Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines Vermögenswertes, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter die Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang erfolgswirksam erfasst, soweit sie eine in der Vergangenheit im Gewinn bzw. Verlust erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes auf Grund einer Neubewertung rückgängig macht.**
40. **Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwertes eines Vermögenswertes, ist die Wertminderung erfolgswirksam zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch direkt im Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage zu erfassen, soweit sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.**
41. Bei einer Sachanlage kann die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital direkt den Gewinnrücklagen zugeführt werden, sofern der Vermögenswert ausgebucht ist. Bei Stilllegung oder Veräußerung des Vermögenswertes kann es zu einer Übertragung der gesamten Rücklage kommen. Ein Teil der Rücklage kann allerdings schon bei Nutzung des Vermögenswertes durch das Unternehmen übertragen werden. In diesem Fall ist die übertragene Rücklage die Differenz zwischen der Abschreibung auf den neu bewerteten Buchwert und der Abschreibung auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Übertragungen von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgen erfolgsneutral.
42. Die sich aus der Neubewertung von Sachanlagen eventuell ergebenden Konsequenzen für die Ertragsteuern werden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* erfasst und angegeben.

#### Abschreibung

43. **Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes wird getrennt abgeschrieben.**
44. Ein Unternehmen ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt abzuschreiben, sei es als Eigentum oder aufgrund eines Finanzierungsleasings angesetzt.
45. Ein bedeutsamer Teil einer Sachanlage kann eine Nutzungsdauer und eine Abschreibungsmethode haben, die identisch mit denen eines anderen bedeutsamen Teils desselben Gegenstandes sind. Diese Teile können bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwandes zusammengefasst werden.
46. Soweit ein Unternehmen einige Teile einer Sachanlage getrennt abschreibt, schreibt es auch den Rest des Gegenstandes getrennt ab. Der Rest besteht aus den Teilen des Gegenstandes, die einzeln nicht bedeutsam sind. Wenn ein Unternehmen unterschiedliche Erwartungen in diese Teile setzt, können Angleichungsmethoden erforderlich werden, um den Rest in einer Weise abzuschreiben, die den Abschreibungsverlauf und/oder die Nutzungsdauer der Teile genau wiedergibt.
47. Ein Unternehmen kann sich auch für die getrennte Abschreibung der Teile eines Gegenstandes entscheiden, deren Anschaffungskosten im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten des Gegenstandes nicht signifikant sind.
48. **Der Abschreibungsbetrag für jede Periode ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit er nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzubeziehen ist.**

## IAS 16

49. Der Abschreibungsbetrag einer Periode ist in der Regel im Periodenergebnis zu erfassen. Manchmal wird jedoch der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes durch die Erstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswertes dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise ist die Abschreibung von technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung in den Herstellungskosten der Produktion von Vorräten enthalten (siehe IAS 2). Gleichermaßen kann die Abschreibung von Sachanlagen, die für Entwicklungstätigkeiten genutzt werden, in die Kosten eines immateriellen Vermögenswertes, der gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfasst wird, eingerechnet werden.

## Abschreibungsvolumen und Abschreibungszeitraum

50. **Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.**
51. **Der Restwert und die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen, und wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, sind Änderungen gemäß IAS 8 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler darzustellen.**
52. Abschreibungen werden so lange, wie der Restwert des Vermögenswertes nicht höher als der Buchwert ist, erfasst, auch wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes seinen Buchwert übersteigt. Reparatur und Instandhaltung eines Vermögenswertes widersprechen nicht der Notwendigkeit Abschreibungen vorzunehmen.
53. Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes wird nach Abzug seines Restwertes ermittelt. In der Praxis ist der Restwert oft unbedeutend und daher für die Berechnung des Abschreibungsvolumens unwesentlich.
54. Der Restwert eines Vermögenswertes kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswertes auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswertes gefallen ist.
55. Die Abschreibung eines Vermögenswertes beginnt, wenn er zur Verfügung steht, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung eines Vermögenswertes endet, wenn dieser ausgebucht wird. Demzufolge hört die Abschreibung nicht auf, wenn ein Vermögenswert nicht genutzt wird oder vollkommen stillgelegt und bis zum Abgang gehalten wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist. Allerdings kann der Abschreibungsbetrag gemäß den üblichen Abschreibungsmethoden gleich Null sein, wenn keine Produktion läuft.
56. Der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes wird vom Unternehmen grundsätzlich durch dessen Nutzung verbraucht. Wenn der Vermögenswert ungenutzt bleibt, können jedoch andere Faktoren, wie technische und gewerbliche Veralterung und Verschleiß, den erwarteten Nutzen mindern. Deshalb werden zur Schätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes alle folgenden Faktoren berücksichtigt:
- (a) die erwartete Nutzung des Vermögenswertes. Diese wird durch Berücksichtigung der Kapazität oder der Ausbringungsmenge ermittelt.
  - (b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswertes während der Stillstandszeiten.
  - (c) die technische oder gewerbliche Überholung auf Grund von Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder von Änderungen in der Marktnachfrage nach Gütern oder Leistungen, die von diesem Vermögenswert erzeugt werden.
  - (d) rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswertes wie das Ablaufende zugehöriger Leasingverträge.
57. Die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes wird nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die betriebliche Investitionspolitik kann vorsehen, dass Vermögenswerte nach einer bestimmten Zeit oder nach dem Verbrauch eines bestimmten Teils des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes veräußert werden. Daher kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Vermögenswertes kürzer sein als seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes basiert auf Schätzungen, denen Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

58. Grundstücke und Gebäude sind getrennte Vermögenswerte und als solche zu bilanzieren, auch wenn sie zusammen erworben wurden. Grundstücke haben mit einigen Ausnahme, wie Steinbrüche und Müllgruben, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben. Gebäude haben eine begrenzte Nutzungsdauer und stellen daher abschreibungsfähige Vermögenswerte dar. Eine Wertsteigerung eines Grundstückes, auf dem ein Gebäude steht, berührt nicht die Bestimmung des Abschreibungsvolumens des Gebäudes.
59. Wenn die Anschaffungskosten für Grundstücke die Kosten für Abbau, Beseitigung und Wiederherstellung des Grundstückes beinhalten, so wird dieser Kostenanteil des Grundstückwertes über den Zeitraum abgeschrieben, in dem Nutzen durch die Einbringung dieser Kosten erzielt wird. In einigen Fällen kann das Grundstück selbst eine begrenzte Nutzungsdauer haben, es wird dann in der Weise abgeschrieben, dass der daraus entstehende Nutzen widerspiegelt wird.

#### Abschreibungsmethode

60. **Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen.**
61. **Die Abschreibungsmethode für Vermögenswerte ist mindestens am Ende eines jeden Geschäftsjahres zu überprüfen. Sofern erhebliche Änderungen in dem erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzenverlauf der Vermögenswerte eingetreten sind, ist die Methode anzupassen, um den geänderten Verlauf widerzuspiegeln. Solch eine Änderung wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 dargestellt.**
62. Für die planmäßige Abschreibung kommt eine Vielzahl an Methoden in Betracht, um das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes systematisch über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die lineare Abschreibung ergibt einen konstanten Betrag über die Nutzungsdauer, sofern sich der Restwert des Vermögenswertes nicht ändert. Die degressive Abschreibungsmethode führt zu einem im Laufe der Nutzungsdauer abnehmenden Abschreibungsbetrag. Die leistungsabhängige Abschreibungsmethode ergibt einen Abschreibungsbetrag auf der Grundlage der voraussichtlichen Nutzung oder Leistung. Das Unternehmen wählt die Methode aus, die am genauesten den erwarteten Verlauf des Verbrauchs des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes widerspiegelt. Diese Methode ist von Periode zu Periode stetig anzuwenden, es sei denn, dass sich der erwartete Verlauf des Verbrauchs jenes künftigen wirtschaftlichen Nutzens ändert.

#### Wertminderung

63. Um festzustellen, ob ein Gegenstand der Sachanlagen wertgemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an. Dieser Standard erklärt, wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes ermittelt, und wann es einen Wertminderungsaufwand erfasst oder dessen Erfassung aufhebt.
64. IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* erklärt den Umgang mit einem Wertminderungsaufwand, der vor dem Ende der ersten jährlichen Berichtsperiode, die nach einem Unternehmenszusammenschluss in der Form eines Unternehmenserwerbs beginnt, erfasst wurde.

#### Entschädigung für Wertminderung

65. **Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn die Entschädigungen zu Forderungen werden.**
66. Wertminderungen oder der Untergang von Sachanlagen, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigungen von Dritten und jeglicher nachfolgender Erwerb oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten sind einzelne wirtschaftliche Ereignisse und sind als solche separat wie folgt zu bilanzieren:
- (a) Wertminderungen von Sachanlagen werden gemäß IAS 36 erfasst;
  - (b) Ausbuchungen von stillgelegten oder abgegangenen Sachanlagen werden gemäß diesem Standard festgelegt;
  - (c) Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn sie zu Forderung werden;
- und
- (d) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen, die als Ersatz in Stand gesetzt, erworben oder erstellt wurden, werden nach diesem Standard ermittelt;

## IAS 16

## AUSBUCHUNG

67. **Der Buchwert einer Sachanlage ist auszubuchen:**
- (a) **bei Abgang;**
- oder*
- (b) **wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.**
68. **Die aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinne oder Verluste sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht ist (sofern IAS 17 nichts anderes bei Sales-and-leaseback-Transaktionen vorschreibt). Gewinne sind nicht als Erträge auszuweisen.**
69. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. Bsp. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines Gegenstandes wendet das Unternehmen zur Erfassung der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 Erträge an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.
70. Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 7 im Buchwert einer Sachanlage die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des Gegenstandes erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus, ungeachtet dessen, ob das ersetzte Teil separat abgeschrieben wurde. Wenn es dem Unternehmen nicht möglich ist, den Buchwert des ersetzten Teils zu ermitteln, kann es die Anschaffungskosten für den Ersatz als Indikation für seine Anschaffungskosten zum Zeitpunkt seines Erwerbs oder seiner Erstellung nehmen.
71. **Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung einer Sachanlage ist als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Gegenstandes zu bestimmen.**
72. Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang einer Sachanlage ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den Gegenstand nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung bei Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwart des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.

## ANGABEN

73. **Für jede Gruppe von Sachanlagen sind im Abschluss folgende Angaben erforderlich:**
- (a) **die Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwertes der Anschaffungs- oder Herstellungskosten;**
  - (b) **die verwendeten Abschreibungsmethoden;**
  - (c) **die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;**
  - (d) **der Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;**
- und*
- (e) **eine Überleitung des Buchwertes zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der:**
    - (i) **Zugänge;**
    - (ii) **Abgänge;**
    - (iii) **Erwerbe durch Unternehmenszusammenschlüsse;**
    - (iv) **Erhöhungen oder Verminderungen auf Grund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 31, 39, und 40 und von direkt im Eigenkapital erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36;**
    - (v) **bei Gewinnen bzw. Verlusten gemäß IAS 36 erfasste Wertminderungsaufwendungen;**

- (vi) *bei Gewinnen bzw. Verlusten gemäß IAS 36 aufgehobene Wertminderungsaufwendungen;*
  - (vii) *Abschreibungen;*
  - (viii) *Nettoumrechnungsdifferenzen auf Grund der Umrechnung von Abschlüssen von der funktionalen Währung in eine andere Darstellungswährung, einschließlich der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;*
- und*
- (ix) *andere Änderungen.*

74. *Folgende Angaben müssen in den Abschlüssen ebenso enthalten sein:*

- (a) *das Vorhandensein und die Beträge von Beschränkungen von Verfügungsrechten sowie als Sicherheiten für Schulden verpfändete Sachanlagen;*
  - (b) *der Betrag an Ausgaben, der im Buchwert einer Sachanlage während ihrer Erstellung erfasst wird;*
  - (c) *der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb von Sachanlagen;*
- und*
- (d) *der im Gewinn oder Verlust erfasste Entschädigungsbetrag von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, wenn er nicht separat in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt wird.*

75. Die Wahl der Abschreibungsmethode und die Bestimmung der Nutzungsdauer von Vermögenswerten bedürfen der Beurteilung. Deshalb gibt die Angabe der angewendeten Methoden und der geschätzten Nutzungsdauern oder Abschreibungsraten den Abschlussadressaten Informationen, die es ihnen erlauben, die vom Management gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einzuschätzen und Vergleiche mit anderen Unternehmen vorzunehmen. Aus ähnlichen Gründen ist es erforderlich, Angaben zu machen über:

- (a) die Abschreibung einer Periode, unabhängig davon ob sie im Gewinn oder Verlust erfasst wird oder als Teil der Anschaffungskosten anderer Vermögenswerte;
- und*
- (b) die kumulierte Abschreibung am Ende der Periode.

76. Gemäß IAS 8 hat ein Unternehmen die Art und Auswirkung einer veränderten Schätzung, die für die aktuelle Berichtsperiode eine wesentliche Bedeutung hat, oder die für nachfolgende Perioden voraussichtlich von wesentlicher Bedeutung sein wird, darzulegen. Bei Sachanlagen entstehen möglicherweise derartige Angaben aus Änderungen von Schätzungen hinsichtlich:

- (a) Restwerte;
  - (b) geschätzte Kosten für den Abbruch, das Entfernen oder die Wiederherstellung von Sachanlagen;
  - (c) Nutzungsdauern;
- und*
- (d) Abschreibungsmethoden.

77. *Werden Sachanlagen neu bewertet, sind folgende Angaben erforderlich:*

- (a) *den Stichtag der Neubewertung;*
- (b) *ob ein unabhängiger Gutachter hinzugezogen wurde;*
- (c) *die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Gegenstände geführt haben;*

## IAS 16

- (d) *der Umfang, in dem die beizulegenden Zeitwerte der Gegenstände unter Bezugnahme auf die in einem aktiven Markt beobachteten Preise oder auf kürzlich zu marktüblichen Bedingungen getätigte Transaktionen direkt ermittelt wurden, oder ob andere Bewertungsmethoden zur Schätzung benutzt wurden;*
- (e) *für jede neu bewertete Gruppe von Sachanlagen der Buchwert, der angesetzt worden wäre, wenn die Vermögenswerte nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet worden wären;*
- und**
- (f) *die Neubewertungsrücklage mit Angabe der Veränderung in der Periode und eventuell bestehender Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner.*

78. Gemäß IAS 36 macht ein Unternehmen Angaben über wertgeminderte Sachanlagen zusätzlich zu den gemäß Paragraph 73 (e)(iv)-(vi) erforderlichen Informationen.

79. Die Adressaten des Abschlusses können ebenso die folgenden Angaben als entscheidungsrelevant erachten:

- (a) den Buchwert vorübergehend ungenutzter Sachanlagen;
- (b) den Bruttobuchwert voll abgeschriebener, aber noch genutzter Sachanlagen;
- (c) den Buchwert von Sachanlagen, die nicht mehr genutzt werden und zur Veräußerung vorgesehen sind;
- und**
- (d) bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells die Angabe des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen, sofern dieser wesentlich vom Buchwert abweicht.

Daher wird den Unternehmen die Angabe dieser Beträge empfohlen.

**ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN**

80. *Die Vorschriften der Paragraphen 24–26 hinsichtlich der erstmaligen Bewertung einer Sachanlage, die in einem Tauschvorgang erworben wurde, sind nur auf zukünftige Transaktionen prospektiv anzuwenden.*

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

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

**RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN**

82. Dieser Standard ersetzt IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 1998).

83. Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

- (a) SIC-6 *Kosten der Anpassung vorhandener Software;*
- (b) SIC-14 *Sachanlagen - Entschädigung für die Wertminderung oder den Verlust von Gegenständen;*
- und**
- (c) SIC-23 *Sachanlagen - Kosten für Großinspektionen oder Generalüberholungen.*

## ANHANG

## IAS 16

**Änderung anderer Verlautbarungen**

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

- A1. IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* und die begleitenden Dokumente werden wie folgt geändert:

Paragraph 24 von IFRS wird wie folgt geändert:

24. Wenn ein Tochterunternehmen später als die Muttergesellschaft zum erstmaligen Anwender wird, muss die Tochtergesellschaft für ihren eigenen Abschluss ihre Vermögenswerte und Schulden wie folgt bewerten:

...

- (b) die vom Rest dieses IFRS geforderten Buchwerte basierten auf dem Übergangsdatum des Tochterunternehmens zu den IFRS. Diese Buchwerte können sich von denen unter (a) beschriebenen unterscheiden:

...

- (ii) wenn die im Abschluss des Tochterunternehmens angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sich von denen des Konzernabschlusses unterscheiden. Beispielsweise kann das Tochterunternehmen das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anwenden, während der Konzern das Modell der Neubewertung anwenden kann.

- A2. Paragraph 21 von IAS 14 *Segmentberichterstattung* wird wie folgt geändert:

21. Die Bewertung des Segmentvermögens und der Segmentschulden schließt Anpassungen der früheren Buchwerte des bestimmbar Segmentvermögens und der Segmentschulden eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Unternehmens mit ein, das nach der Erwerbsmethode bilanziert wird, auch wenn diese Anpassungen nur zum Zweck der Aufstellung von Konzernabschlüssen gemacht werden und weder in dem Einzelabschluss des Mutterunternehmens noch in dem des Tochterunternehmens aufgenommen werden. Gleiches gilt, wenn die Sachanlagen nach dem Modell der Neubewertung von IAS 16 im Anschluss an den Erwerb neu bewertet wurden; dann spiegelt die Bewertung des Segmentvermögens diese Neubewertungen wider.

- A3. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

- A4. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* wird wie folgt geändert:

In diesem Standard werden die Paragraphen 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 und 104 wie folgt geändert:

4. Dieser Standard ist auf Vermögenswerte anzuwenden, die zum Neubewertungsbetrag (beizulegenden Zeitwert) nach anderen Standards, wie dem Modell der Neubewertung gemäß IAS 16 *Sachanlagen* erfasst werden. Die Identifizierung, ob ein neu bewerteter Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hängt jedoch von der Grundlage ab, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts benutzt wird:

...

9. **Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:**

...

**Interne Informationsquellen**

...

## IAS 16

- (f) während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswertes, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereiches, zu dem ein Vermögenswert gehört, oder Planungen für den Abgang eines Vermögenswertes vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt;

und

...

37. Künftige Cashflows sind für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen. Schätzungen der künftigen Cashflows dürfen nicht die geschätzten künftigen Cashflows umfassen, deren Entstehung erwartet wird, auf Grund

...

- (b) der künftigen Kosten, um etwas zum Vermögenswert hinzuzufügen, Teil davon zu ersetzen oder ihn zu warten.

38. Da die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand geschätzt werden, spiegelt der Nutzungswert nicht die folgenden Faktoren wider:

...

- (b) künftige Kosten, um etwas zum Vermögenswert hinzuzufügen, einen Teil davon zu ersetzen oder ihn zu warten bzw. die entsprechenden zukünftigen Gewinne aus diesen Kosten.

41. Bis das Unternehmen Kosten einget, um zum Vermögenswert etwas hinzuzufügen, einen Teil davon zu ersetzen oder ihn zu warten, enthalten die Schätzungen der künftigen Cashflows keine künftigen Mittelzuflüsse, die infolge dieser Ausgaben zufließen werden (siehe Anhang A, Beispiel 6).

42. Schätzungen künftiger Cashflows umfassen die künftigen für die tägliche Wartung dieses Vermögenswertes benötigten Kosten.

59. Ein Wertminderungsaufwand ist sofort als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Modell der Neubewertung von IAS 16 Sachanlagen) erfasst wird. Jeder Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Neubewertungsabnahme unter diesem anderen Standard zu behandeln.

96. Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert in früheren Jahren erfasst wurde, nicht länger besteht oder sich verringert haben könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

...

#### Interne Informationsquellen

- (d) während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden soll, ereignet oder werden für die nächste Zukunft erwartet. Diese Änderungen beinhalten Kosten, die in der Periode entstanden sind, als zum Vermögenswert etwas hinzugefügt, Teile davon ersetzt oder er gewartet wurde, oder eine Verpflichtung den Betrieb, zu dem der Vermögenswert gehört, stillzulegen bzw. zu reorganisieren;

und

...

104. *Eine Wertaufholung eines Vermögenswertes ist sofort als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Modell der Neubewertung von IAS 16 Sachanlagen) erfasst wird. Jede Wertaufholung eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Wertsteigerung durch Neubewertung gemäß diesem anderen Standard zu behandeln.*

A5. Die Fußnote in Paragraph 14(a) von IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen wird gestrichen.

A6. IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte wird wie folgt geändert.

### **Einführung**

Paragraph 7 wird gestrichen.

### **Standard**

In Paragraph 7 wird die folgende Definition hinzugefügt:

*Der unternehmensspezifische Wert ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder nach Begleichung einer Schuld entstehen.*

In Paragraph 7 werden die folgenden Definitionen geändert:

*Das Abschreibungsvolumen ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes oder eines Ersatzbetrages und dem Restwert.*

*Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung.*

*Der Restwert eines immateriellen Vermögenswertes ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen derzeit bei Abgang des Vermögenswertes nach Abzug des bei Abgang voraussichtlich anfallenden Aufwandes erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.*

*Die Nutzungsdauer ist:*

(a) *der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist;*

*oder*

(b) *die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.*

Paragraph 18 und die direkt vorhergehende Überschrift werden wie folgt geändert:

### **Ansatz und Bewertung**

18. Der Ansatz eines Postens als immateriellen Vermögenswert verlangt von einem Unternehmen, dass dieser Posten:

(a) der Definition eines immateriellen Vermögenswertes entspricht (siehe Paragraphen 7-17);

und

(b) die in diesem Standard beschriebenen Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 19-55).

Dies ist der Fall bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die erstmalig beim Erwerb oder der internen Erzeugung von immateriellen Vermögenswerten entstehen, und die Folgekosten, um zu einem Gegenstand etwas hinzuzufügen, ihn zu ersetzen oder zu warten.

**IAS 16**

Paragraph 18A wird hinzugefügt:

18A. Immaterielle Vermögenswerte sind von solcher Natur, dass es in vielen Fällen keine Zugänge zu einem Vermögenswert bzw. keinen Ersatz von Teilen eines Vermögenswertes gibt. Demzufolge werden die nachträglichen Ausgaben wahrscheinlich eher den künftigen wirtschaftlichen Nutzen eines bestehenden immateriellen Vermögenswertes erhalten als die in diesem Standard dargestellten Definitionen eines immateriellen Vermögenswertes und dessen Ansatzkriterien erfüllen. Zudem ist es oftmals schwierig, nachträgliche Ausgaben einem bestimmten immateriellen Vermögenswert direkt zuzuordnen und nicht dem Unternehmen als Ganzes. Aus diesem Grunde werden nachträgliche Ausgaben – Ausgaben, die nach erstmaligem Ansatz eines erworbenen immateriellen Vermögenswertes oder nach der Fertigstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes anfallen – im Buchwert eines Vermögenswertes erfasst. In Übereinstimmung mit Paragraph 51 werden nachträgliche Ausgaben für Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte (ob extern erworben oder selbst geschaffen) immer bei Gewinnen oder Verlusten erfasst, je nachdem wie sie anfallen, um den Ansatz eines selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes zu vermeiden.

Paragraph 24 wird wie folgt geändert:

24. Die Anschaffungskosten eines immateriellen Vermögenswertes umfassen:

- (a) den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti;

und

- (b) direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seine beabsichtigte Nutzung.

Die Paragraphen 24A-24D werden hinzugefügt:

24A. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

- (a) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird;

und

- (b) Honorare.

24B. Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswertes gehören:

- (a) Kosten für die Einführung eines neuen Produktes oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);
- (b) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten);

und

- (c) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.

24C. Die Erfassung von Kosten im Buchwert eines immateriellen Vermögenswertes endet, wenn er sich in dem betriebsbereiten wie vom Management gewünschten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung eines immateriellen Vermögenswertes anfallen, sind nicht in den Buchwert dieses Vermögenswertes eingeschlossen. Die nachstehenden Kosten fallen beispielsweise nicht unter den Buchwert eines immateriellen Vermögenswertes:

- (a) Kosten, die anfallen, wenn ein Vermögenswert, der auf die vom Management beabsichtigten Weise betriebsbereit ist, noch in Betrieb gesetzt werden muss;

und

- (b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Vermögenswertes auftreten.

- 24D. Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswertes auf, sind jedoch nicht notwendig, um den Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese verbundenen Geschäftstätigkeiten können vor oder bei den Entwicklungstätigkeiten auftreten. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um einen Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Einnahmen und dazugehörigen Ausgaben der verbundenen Geschäftstätigkeiten bei Gewinnen bzw. Verlusten erfasst und in ihren entsprechenden Unterteilungen von Erträgen und Aufwendungen eingeschlossen.

Paragraph 34 wird wie folgt geändert:

34. Ein oder mehrere immaterielle Vermögenswerte können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgende Diskussion bezieht sich nur auf den Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, ist jedoch auch auf alle anderen im vorhergehenden Satz beschriebenen Tauschgeschäfte anwendbar. Die Anschaffungskosten eines solchen immateriellen Vermögenswertes werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes noch des hingegebenen Vermögenswertes ist verlässlich messbar. Der erworbene Vermögenswert wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Vermögenswert nicht zum beizulegenden Zeitwert bemessen wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes bewertet.

Die Paragraphen 34A und 34B werden hinzugefügt:

- 34A. Ein Unternehmen legt fest, ob eine Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn:
- (a) die Spezifikationen (Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von den Spezifikationen des übertragenen Vermögenswertes unterscheiden;
- oder
- (b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich auf Grund des Tauschgeschäfts ändert;
- und
- (c) die Differenz in (a) oder (b) wesentlich ist bezüglich des beizulegenden Zeitwerts der getauschten Vermögenswerte.

Für den Zweck der Bestimmung ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

- 34B. Paragraph 19(b) beschreibt, dass die verlässliche Bewertung der Anschaffungskosten eines Vermögenswertes eine Voraussetzung für den Ansatz eines immateriellen Vermögenswertes ist. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes, für den es keine vergleichbaren Markttransaktionen gibt, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes oder des hingegebenen Vermögenswertes verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswertes benutzt, um die Anschaffungskosten zu bewerten, sofern der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

Paragraph 35 wird gestrichen.

**IAS 16**

Paragraph 54 wird wie folgt geändert:

54. Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die zur Schaffung, Herstellung und Vorbereitung des Vermögenswertes erforderlich sind, damit er für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

- (a) Ausgaben für Materialien und Dienstleistungen, die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes genutzt oder verbraucht werden;
  - (b) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes anfallen;
  - (c) Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruches;
- und
- (d) Abschreibung auf Patente und Lizenzen, die zur Erzeugung des immateriellen Vermögenswertes genutzt werden.

IAS 23 *Fremdkapitalkosten* bestimmt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Kostenbestandteil eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes.

Die Überschrift vor den Paragraphen 60-62 wird gestrichen.

Die Paragraphen 60 und 61 werden gestrichen.

Paragraph 62 wird gestrichen, sein Inhalt wurde in Paragraph 18A verschoben.

Die Überschrift vor Paragraph 63 wird wie folgt geändert:

**Folgebewertung**

Die Paragraphen 76 und 77 werden wie folgt geändert:

76. ***Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines immateriellen Vermögenswertes, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter die Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird die Erhöhung bei Gewinnen bzw. Verlusten in dem Umfang erfasst, dass sie eine in der Vergangenheit bei Gewinnen bzw. Verlusten erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes auf Grund einer Neubewertung rückgängig macht.***
77. ***Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwertes eines immateriellen Vermögenswertes, ist die Wertminderung bei Gewinnen bzw. Verlusten zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch direkt vom Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage abzusetzen, soweit sie das Guthaben der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.***

Die Paragraphen 79 und 80 werden wie folgt geändert:

79. ***Das Abschreibungsvolumen eines immateriellen Vermögenswertes ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Es besteht die widerlegbare Vermutung, wonach die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes zwanzig Jahre von dem Zeitpunkt an, ab dem der Vermögenswert zum Gebrauch verfügbar ist, nicht überschreiten wird. Die Abschreibung beginnt, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann. Die Abschreibung endet, wenn der Vermögenswert ausgebucht ist.***
80. Die Abschreibung wird sogar dann erfasst, wenn sich beispielsweise der beizulegende Zeitwert oder der erzielbare Betrag des Vermögenswertes erhöht hat oder nicht. Bei der Ermittlung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes werden viele Faktoren in Betracht gezogen, so auch:
- (a) die voraussichtliche Nutzung des Vermögenswertes durch das Unternehmen und die Frage, ob der Vermögenswert unter einem anderen Management effizient eingesetzt werden könnte;

- (b) für den Vermögenswert typische Produktlebenszyklen und öffentliche Informationen über die geschätzte Nutzungsdauer von ähnlichen Vermögenswerten, die auf ähnliche Weise genutzt werden;
  - (c) technische, technologische, kommerzielle oder andere Arten der Veralterung;
  - (d) die Stabilität der Branche, in der der Vermögenswert zum Einsatz kommt, und Änderungen in der Gesamtnachfrage nach den Produkten oder Dienstleistungen, die mit dem Vermögenswert erzeugt werden;
  - (e) voraussichtliche Handlungen seitens der Wettbewerber oder potenzieller Konkurrenten;
  - (f) die Höhe der Erhaltungsausgaben, die zur Erzielung des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert erforderlich sind sowie die Fähigkeit und Intention des Unternehmens, dieses Niveau zu erreichen;
  - (g) der Zeitraum der Verfügungsmacht über den Vermögenswert und rechtliche oder ähnliche Beschränkungen hinsichtlich der Nutzung des Vermögenswertes, wie beispielsweise der Verfalltermin zugrunde liegender Leasingverhältnisse;
- und
- (h) ob die Nutzungsdauer des Vermögenswertes von der Nutzungsdauer anderer Vermögenswerte des Unternehmens abhängt.

Die Paragraphen 88-90 werden wie folgt geändert:

88. **Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Die für jede Periode anfallenden Abschreibungen sind als Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn nicht ein anderer Standard erlaubt oder fordert, dass sie in den Buchwert eines anderen Vermögenswertes einzubeziehen sind.**
89. Für die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen Nutzungsdauer können verschiedene Abschreibungsmethoden herangezogen werden. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die anzuwendende Methode wird auf der Grundlage des erwarteten Abschreibungsverlaufes ausgewählt und von Periode zu Periode stetig angewendet, sofern sich der erwartete Abschreibungsverlauf nicht ändert. Es liegen selten, wenn überhaupt, überzeugende substantielle Hinweise zur Rechtfertigung einer Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte vor, die zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt als die lineare Methode.
90. Abschreibungen werden allgemein bei Gewinnen oder Verlusten erfasst. Manchmal wird jedoch der zukünftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswertes durch die Erstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswertes dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise wird die Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte, die in einem Herstellungsprozess verwendet werden, in den Buchwert der Vorräte einbezogen (siehe IAS 2 *Vorräte*).

Paragraph 93 wird wie folgt geändert:

93. Eine Schätzung des Restwertes eines Vermögenswertes beruht auf dem bei Abgang erzielbaren Betrag unter Verwendung von Preisen, die zum geschätzten Zeitpunkt des Verkaufs eines ähnlichen Vermögenswertes galten, der das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat und unter ähnlichen Bedingungen zum Einsatz kam, wie der künftig einzusetzende Vermögenswert. Der Restwert wird mindestens am Ende jedes Geschäftsjahres überprüft. Eine Änderung des Restwertes eines Vermögenswertes wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern* angesetzt.

Paragraph 93A wird hinzugefügt:

- 93A. Der Restwert eines Vermögenswertes kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswertes auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswertes gefallen ist.

## IAS 16

Die Paragraphen 94 und 95 werden wie folgt geändert:

94. *Der Abschreibungszeitraum und die Abschreibungsmethode sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen. Unterscheidet sich die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswertes von vorangegangenen Schätzungen, ist der Abschreibungszeitraum entsprechend zu ändern. Hat sich der erwartete Abschreibungsverlauf des Vermögenswertes geändert, ist eine andere Abschreibungsmethode zu wählen, um dem veränderten Verlauf Rechnung zu tragen. Solche Änderungen werden als Änderungen einer Schätzung gemäß IAS 8 angesetzt.*
95. *Während der Lebensdauer eines immateriellen Vermögenswertes kann es sich zeigen, dass die Schätzung hinsichtlich seiner Nutzungsdauer nicht sachgerecht ist. Beispielsweise kann die Erfassung eines Wertminderungsaufwands darauf hindeuten, dass der Abschreibungszeitraum geändert werden muss.*

Die Paragraphen 103 und 104 werden wie folgt geändert:

103. **Ein immaterieller Vermögenswert ist auszubuchen:**

(a) *bei Abgang;*

*oder*

(b) *wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.*

104. *Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswertes ist als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen. Nach Ausbuchung des Vermögenswertes wird diese Differenz bei Gewinnen bzw. Verlusten erfasst (sofern IAS 17 bei Sale-and-leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Erträge auszuweisen.*

Die Paragraphen 104A-104C werden hinzugefügt:

- 104A. *Der Abgang eines immateriellen Vermögenswertes kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. Bsp. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines solchen Vermögenswertes wendet das Unternehmen zum Ansatz der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 Erträge an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.*
- 104B. *Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 19 im Buchwert eines Vermögenswertes die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des immateriellen Vermögenswertes erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus. Wenn es dem Unternehmen nicht möglich ist, den Buchwert des ersetzten Teils zu bestimmen, kann es die Anschaffungskosten für den Ersatz als Indikation für seine Anschaffungskosten zum Zeitpunkt, als es erworben oder selbst geschaffen wurde, nehmen.*
- 104C. *Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang eines immateriellen Vermögenswertes ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den immateriellen Vermögenswert nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung bei Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.*

Paragraph 105 wird gestrichen.

Paragraph 106 wird wie folgt geändert:

106. *Die Abschreibung hört nicht auf, wenn ein immaterieller Vermögenswert nicht mehr benutzt wird bzw. zu Veräußerungszwecken gehalten wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen abgeschrieben ist.*

In Paragraph 107 wird der Satz „Vergleichsinformationen werden nicht gefordert“ gestrichen.

Paragraph 111(e) wird wie folgt geändert:

- (e) *der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb immaterieller Vermögenswerte.*

Paragraph 113(a)(iii) wird wie folgt geändert:

**(iii) den Buchwert, der erfasst worden wäre, wenn die neu bewertete Gruppe von immateriellen Vermögenswerten nach der Benchmark-Methode in Paragraph 63 bilanziert worden wäre;**

**und**

Paragraph 113(b) wird wie folgt geändert und Paragraph 113(c) hinzugefügt:

**(b) der Betrag der sich auf immaterielle Vermögenswerte beziehenden Neubewertungsrücklage zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode unter Angabe der Änderungen während der Periode und jeglicher Restriktionen bei der Ausschüttung des Überschusses an Anteilseigner;**

**und**

**(c) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte geführt haben;**

Paragraph 121A wird hinzugefügt:

121A. Die Vorschriften der Paragraphen 34-34B hinsichtlich der erstmaligen Bewertung eines immateriellen Vermögenswertes, der in einem Tauschvorgang erworben wurde, sind nur auf künftige Transaktionen prospektiv anzuwenden.

A7. SIC-13 *Gemeinschaftlich geführte Einheiten - Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen* wird geändert wie folgt.

Die Paragraphen 5 und 6 werden wie folgt geändert:

5. Bei Anwendung von IAS 31.4839 auf nicht monetäre Einlagen in eine JCE im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE hat ein Partnerunternehmen im Periodenergebnis der Berichtsperiode den Teil des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, der dem Kapitalanteil der anderen Partnerunternehmen zuzurechnen ist, es sei denn:

(a) die mit dem Eigentum der/s eingebrachten nicht monetären Vermögenswerte/s verbundenen signifikanten Risiken und Chancen wurden nicht auf die JCE übertragen;

oder

(b) der mit der nicht monetären Einlage verbundene Gewinn oder Verlust kann nicht verlässlich bewertet werden;

oder

(c) der Transaktion von Einlagen fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, wie dies in IAS 16 *Sachanlagen* beschrieben wird.

Wenn Ausnahme (a), (b) oder (c) zutrifft, wird der Gewinn oder Verlust als nicht realisiert betrachtet und deshalb nicht im Periodenergebnis erfasst, es sei denn, Paragraph 6 trifft ebenfalls zu.

6. Wenn ein Partnerunternehmen zusätzlich zu einem Kapitalanteil an der JCE monetäre oder nicht monetäre Vermögenswerte erhält, wird ein angemessener Teil des sich aus dieser Transaktion ergebenden Gewinns oder Verlusts im Periodenergebnis des Partnerunternehmens erfasst.

Nach dem Paragraphen **Zeitpunkt des Inkrafttretens** werden die Paragraphen 14 und 15 wie folgt eingefügt:

14. Die Änderungen zur Bilanzierung von Transaktionen nicht monetärer Einlagen, wie in Paragraph 5 beschrieben, sind prospektiv auf künftige Transaktionen anzuwenden.

**IAS 16**

15. Die Änderungen zu diesen Interpretationen, die von IAS 16 *Sachanlagen* gemacht wurden, sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- A8. In SIC-21 *Ertragsteuern – Realisierung von neu bewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten* werden die Paragraphen 3 – 5 wie folgt geändert:
3. Die Fragestellung lautet, wie der Begriff „Realisierung“ im Zusammenhang mit einem Vermögenswert zu interpretieren ist, der nicht abgeschrieben (nicht planmäßig abzuschreibender Vermögenswert) wird und gemäß Paragraph 31 von IAS 16 neu bewertet wird.
  4. Diese Interpretation findet auch auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Anwendung, die zum Neubewertungsbetrag gemäß IAS 40.33 angesetzt werden, aber als nicht planmäßig abzuschreibend zu betrachten wären, wenn IAS 16 Anwendung fände.
  5. Die latente Steuerschuld oder der latente Steueranspruch aus der Neubewertung eines nicht abzuschreibenden Vermögenswertes gemäß IAS 16.31 ist auf der Grundlage der steuerlichen Konsequenzen zu bewerten, die sich aus der Realisierung des Buchwertes dieses Vermögenswertes durch seinen Verkauf ergäben, unabhängig davon, nach welcher Methode der Buchwert ermittelt worden ist. Soweit das Steuerrecht einen Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus dem Verkauf eines Vermögenswertes bestimmt, der sich von dem Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus der Nutzung eines Vermögenswertes unterscheidet, ist der erstgenannte Steuersatz zur Bewertung der im Zusammenhang mit einem nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswert stehenden latenten Steuerschuld oder des entsprechenden latenten Steueranspruchs anzuwenden.
- A9. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]
- A10. In SIC-32 *Immaterielle Vermögenswerte – Websitekosten* wird Paragraph 9(d) wie folgt geändert:
- (d) Die Betriebsphase beginnt, sobald die Entwicklung einer Website abgeschlossen ist. Ausgaben, die in dieser Phase getätigt werden, sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie erfüllen die Ansatzkriterien aus IAS 38.19.
- A11. Im Dezember 2002 veröffentlichte der Board einen Entwurf der vorgeschlagenen Änderungen zu IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*. Die vom Board vorgeschlagenen Änderungen zu IAS 36 und IAS 38 spiegeln die Änderungen seiner Entscheidungen zum Projekt Unternehmenszusammenschlüsse wider. Da das Projekt noch in Arbeit ist, spiegeln sich diese vorgeschlagenen Änderungen nicht in den in diesem Anhang enthaltenen Änderungen zu IAS 36 und IAS 38 wider.
- A12. Im Juli 2003 veröffentlichte der Board ED 4 *Abgang von langfristigen Vermögenswerten und Darstellung von aufgegebenen Geschäftsbereichen*, worin er Änderungen zu IAS 38 und IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* vorschlug. Diese vorgeschlagenen Änderungen sind nicht in den in diesem Anhang enthaltenen Änderungen zu IAS 38 und IAS 40 wiedergegeben.
-

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 17

## IAS 17

**Leasingverhältnisse**

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-3
Definitionen	4-6
Klassifizierung von Leasingverhältnissen	7-19
Leasingverhältnisse in den Abschlüssen der Leasingnehmer	20-35
Finanzierungs-Leasingverhältnisse	20-32
Erstmaliger Ansatz	20-24
Folgebewertung	25-32
Operating-Leasingverhältnisse	33-35
Leasingverhältnisse in den Abschlüssen der Leasinggeber	36-57
Finanzierungs-Leasingverhältnisse	36-48
Erstmaliger Ansatz	36-38
Folgebewertung	39-48
Operating-Leasingverhältnisse	49-57
Sale-and-leaseback-Transaktionen	58-66
Übergangsvorschriften	67-68
Zeitpunkt des Inkrafttretens	69
Rücknahme von IAS 17 (überarbeitet 1997)	70

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 17 (überarbeitet 1997) *Leasingverhältnisse* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ZIELSETZUNG**

- Die Zielsetzung dieses Standards ist es, Leasingnehmern und Leasinggebern sachgerechte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Angabepflichten vorzuschreiben, die in Verbindung mit Leasingverhältnissen anzuwenden sind.

**ANWENDUNGSBEREICH**

- Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von allen Leasingverhältnissen anzuwenden, außer:**
  - Leasingverhältnissen in Bezug auf die Entdeckung und Verarbeitung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen*
  - und*
  - Lizenzvereinbarungen beispielsweise über Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte.*

## IAS 17

Dieser Standard ist jedoch nicht anzuwenden als Bewertungsgrundlage für:

- (a) von Leasingnehmern gehaltene Immobilien, die als Finanzinvestition bilanziert werden (siehe IAS 40 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien);
- (b) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die von Leasinggebern im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses vermietet werden (siehe IAS 40);
- (c) biologische Vermögenswerte, die von Leasingnehmern im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses gehalten werden (siehe IAS 41 Landwirtschaft);

oder

- (d) biologische Vermögenswerte, die von Leasinggebern im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses vermietet werden (siehe IAS 41).

3. Dieser Standard wird auf Vereinbarungen angewendet, die das Recht auf die Nutzung von Vermögenswerten übertragen, auch wenn wesentliche Leistungen des Leasinggebers in Verbindung mit dem Einsatz oder der Erhaltung solcher Vermögenswerte erforderlich sind. Dieser Standard findet keine Anwendung auf Vereinbarungen, die Dienstleistungsverträge sind, die nicht das Nutzungsrecht an Vermögenswerten von einem Vertragspartner auf den anderen übertragen.

## DEFINITIONEN

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

Ein Leasingverhältnis ist eine Vereinbarung, bei der der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes für einen vereinbarten Zeitraum überträgt.

Ein Finanzierungsleasing ist ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswertes übertragen werden. Dabei kann letztendlich das Eigentumsrecht übertragen werden oder nicht.

Ein Operating-Leasingverhältnis ist ein Leasingverhältnis, bei dem es sich nicht um ein Finanzierungsleasing handelt.

Ein unkündbares Leasingverhältnis ist ein Leasingverhältnis, das nur aufgelöst werden kann, wenn:

- (a) ein unwahrscheinliches Ereignis eintritt;
- (b) der Leasinggeber seine Einwilligung dazu gibt;
- (c) der Leasingnehmer mit demselben Leasinggeber ein neues Leasingverhältnis über denselben oder einen entsprechenden Vermögenswert eingeht;

oder

- (d) durch den Leasingnehmer ein derartiger zusätzlicher Betrag zu zahlen ist, dass schon bei Vertragsbeginn die Fortführung des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.

Als Beginn des Leasingverhältnisses gilt der frühere der beiden folgenden Zeitpunkte: der Tag der Leasingvereinbarung oder der Tag, an dem sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Bestimmungen der Leasingvereinbarung geeinigt haben. Zu diesem Zeitpunkt:

- (a) wird ein Leasingverhältnis entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing klassifiziert;

und

- (b) im Falle eines Finanzierungsleasings werden die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzusetzenden Beträge bestimmt.

Der Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses ist der Tag, ab dem der Leasingnehmer Anspruch auf die Ausübung seines Nutzungsrechts am Leasinggegenstand hat. Dies entspricht dem Tag des erstmaligen Ansatzes des Leasingverhältnisses (d. h. der entsprechenden Vermögenswerte, Schulden, Erträge oder Aufwendungen, die sich aus dem Leasingverhältnis ergeben).

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst die unkündbare Zeitperiode, für die sich der Leasingnehmer vertraglich verpflichtet hat, den Vermögenswert zu mieten, sowie weitere Zeiträume, für die der Leasingnehmer mit oder ohne weitere Zahlungen eine Option ausüben kann, wenn zu Beginn des Leasingverhältnisses die Inanspruchnahme der Option durch den Leasingnehmer hinreichend sicher ist.

Die Mindestleasingzahlungen sind diejenigen Zahlungen, welche der Leasingnehmer während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leisten hat oder zu denen er herangezogen werden kann, außer bedingten Mietzahlungen, Aufwand für Dienstleistungen und Steuern, die der Leasinggeber zu zahlen hat und die ihm erstattet werden, sowie:

(a) beim Leasingnehmer alle von ihm oder von einer mit ihm verbundenen Partei garantierten Beträge;

oder

(b) beim Leasinggeber jegliche Restwerte, die ihm garantiert wurden, entweder:

(i) vom Leasingnehmer;

(ii) von einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei;

oder

(iii) von einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.

Besitzt der Leasingnehmer allerdings für den Vermögenswert eine Kaufoption zu einem Preis, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert ist, so dass bereits bei Leasingbeginn die Ausübung der Option hinreichend sicher ist, dann umfassen die Mindestleasingzahlungen die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses bis zum erwarteten Ausübungszeitpunkt dieser Kaufoption zu zahlenden Mindestraten sowie die für ihre Ausübung erforderliche Zahlung.

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

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist entweder:

(a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem oder mehreren Nutzern wirtschaftlich nutzbar ist;

oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert von einem oder mehreren Nutzern zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Die Nutzungsdauer ist der geschätzte verbleibende Zeitraum ab dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses, ohne Beschränkung durch die Laufzeit des Leasingverhältnisses, über den der im Vermögenswert enthaltene wirtschaftliche Nutzen voraussichtlich vom Unternehmen verbraucht wird.

Der garantierte Restwert ist:

(a) beim Leasingnehmer der Teil des Restwertes, der vom Leasingnehmer oder von einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei garantiert wurde (der Betrag der Garantie ist der Höchstbetrag, der im Zweifelsfall zu zahlen ist);

und

(b) beim Leasinggeber der Teil des Restwertes, der vom Leasingnehmer oder einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei garantiert wurde, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.

## IAS 17

*Der nicht garantierte Restwert ist derjenige Teil des Restwertes des Leasinggegenstandes, dessen Realisierung durch den Leasinggeber nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird.*

*Die anfänglichen direkten Kosten sind zusätzliche Kosten, die direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können, mit Ausnahme derartiger Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggebern entstehen.*

*Die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis ist die Summe aus:*

*(a) den vom Leasinggeber im Rahmen eines Finanzierungsleasings zu erhaltenen Mindestleasingzahlungen*

*und*

*(b) einem nicht garantierten Restwert, der zugunsten des Leasinggebers anfällt.*

*Die Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis ist die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt.*

*Der noch nicht realisierte Finanzertrag bezeichnet die Differenz zwischen:*

*(a) der Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis*

*und*

*(b) der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis.*

*Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz ist der Abzinsungssatz, bei dem zu Beginn des Leasingverhältnisses die Summe der Barwerte (a) der Mindestleasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwertes der Summe (i) des beizulegenden Zeitwertes des Leasinggegenstandes und (ii) der anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers entspricht.*

*Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers ist derjenige Zinssatz, den der Leasingnehmer bei einem vergleichbaren Leasingverhältnis zahlen müsste, oder, wenn dieser nicht ermittelt werden kann, derjenige Zinssatz, den der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses vereinbaren müsste, wenn er für den Kauf des Vermögenswertes Fremdkapital für die gleiche Dauer und mit der gleichen Sicherheit aufnehmen würde.*

*Eine bedingte Mietzahlung ist der Teil der Leasingzahlungen in einem Leasingverhältnis, der im Betrag nicht festgelegt ist, sondern von dem zukünftigen Wert eines anderen Faktors als des Zeitablaufs abhängt (beispielsweise zukünftige Verkaufsquote, zukünftige Nutzungsintensität, zukünftige Preisindizes, zukünftige Marktzinssätze).*

5. Eine Leasingvereinbarung oder -verpflichtung kann eine Bestimmung enthalten, nach der die Leasingzahlungen angepasst werden, wenn zwischen dem Beginn des Leasingverhältnisses und dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses Änderungen der Bau- oder Erwerbskosten für den Leasinggegenstand oder Änderungen anderer Kosten- oder Wertmaßstäbe, wie beispielsweise der allgemeinen Preisniveaus, oder der Kosten des Leasinggebers zur Finanzierung des Leasingverhältnisses eintreten. Für die Zwecke dieses Standards sind die Auswirkungen solcher Änderungen so zu behandeln, als hätten sie zu Beginn des Leasingverhältnisses stattgefunden.
6. Die Definition eines Leasingverhältnisses umfasst Vertragstypen für die Miete eines Vermögenswertes, die dem Mieter bei Erfüllung der vereinbarten Konditionen eine Option zum Erwerb der Eigentumsrechte an dem Vermögenswert einräumen. Diese Verträge werden manchmal als Mietkaufverträge bezeichnet.

#### KLASSIFIZIERUNG VON LEASINGVERHÄLTNISSEN

7. Grundlage für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen in diesem Standard ist der Umfang, in welchem die mit dem Eigentum eines Leasinggegenstandes verbundenen Risiken und Chancen beim Leasinggeber oder Leasingnehmer liegen. Zu den Risiken gehören die Verlustmöglichkeiten auf Grund von ungenutzten Kapazitäten oder technischer Überholung und Renditeabweichungen auf Grund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Chancen können die Erwartungen eines Gewinn bringenden Einsatzes im Geschäftsbetrieb während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes und eines Gewinnes aus einem Wertzuwachs oder aus der Realisation eines Restwertes sein.

8. **Ein Leasingverhältnis wird als Finanzierungsleasing klassifiziert, wenn es im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt. Ein Leasingverhältnis wird als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert, wenn es nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt.**
9. Da die Transaktion zwischen einem Leasinggeber und einem Leasingnehmer auf einer zwischen ihnen geschlossenen Leasingvereinbarung basiert, ist die Verwendung einheitlicher Definitionen angemessen. Die Anwendung dieser Definitionen auf die unterschiedlichen Verhältnisse des Leasinggebers und Leasingnehmers kann dazu führen, dass sie dasselbe Leasingverhältnis unterschiedlich klassifizieren. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn eine vom Leasingnehmer unabhängige Partei eine Restwertgarantie zugunsten des Leasinggebers einräumt.
10. Ob es sich bei einem Leasingverhältnis um ein Finanzierungsleasing oder um ein Operating-Leasingverhältnis handelt, hängt eher von dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung als von einer bestimmten formalen Vertragsform ab (\*). Beispiele für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination normalerweise zur Klassifizierung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen würden, sind:
- (a) am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses wird dem Leasingnehmer das Eigentum an dem Vermögenswert übertragen;
  - (b) der Leasingnehmer hat die Kaufoption, den Vermögenswert zu einem Preis zu erwerben, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes ist, so dass zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird;
  - (c) die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird;
  - (d) zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes;
- und
- (e) die Leasinggegenstände haben eine spezielle Beschaffenheit, so dass sie ohne wesentliche Veränderungen nur vom Leasingnehmer genutzt werden können.
11. Indikatoren für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination mit anderen auch zu einem Leasingverhältnis führen könnten, das als Finanzierungsleasing klassifiziert wird, sind:
- (a) wenn der Leasingnehmer das Leasingverhältnis auflösen kann, werden die Verluste des Leasinggebers in Verbindung mit der Auflösung vom Leasingnehmer getragen;
  - (b) Gewinne oder Verluste, die durch Schwankungen des beizulegenden Zeitwertes des Restwertes entstehen, fallen dem Leasingnehmer zu (beispielsweise in Form einer Mietrückerstattung, die einem Großteil des Verkaufserlöses am Ende des Leasingverhältnisses entspricht);
- und
- (c) der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer Miete fortzuführen, die wesentlich niedriger als die marktübliche Miete ist.
12. Die Beispiele und Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11 sind nicht immer schlüssig. Wenn aus anderen Merkmalen klar hervorgeht, dass ein Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit Eigentum verbunden sind, überträgt, wird es als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn das Eigentum an dem Vermögenswert am Ende des Leasingverhältnisses gegen eine variable Zahlung in der Höhe des jeweils beizulegenden Zeitwertes übertragen wird oder wenn bedingte Mietzahlungen dazu führen, dass nicht im Wesentlichen alle derartigen Risiken und Chancen auf den Lizenznehmer übergehen.

(\*) Siehe auch SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen*.

## IAS 17

13. Die Leasingklassifizierung wird zu Beginn des Leasingverhältnisses vorgenommen. Wenn sich Leasingnehmer und Leasinggeber zu irgendeinem Zeitpunkt darüber einig sind, die Bestimmungen des Leasingverhältnisses zu ändern, außer das Leasingverhältnis neu abzuschließen, und das in einer Weise, die, wären die Bedingungen zu Beginn des Leasingverhältnisses bereits vorhanden gewesen, zu einer anderen Klassifizierung des Leasingverhältnisses gemäß den Kriterien der Paragraphen 7-12 geführt hätte, wird die geänderte Vereinbarung als eine neue Vereinbarung über deren Laufzeit betrachtet. Änderungen von Schätzungen (beispielsweise Änderungen einer Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder des Restwertes des Leasingobjekts) oder Veränderungen von Sachverhalten (beispielsweise Zahlungsverzug des Leasingnehmers) geben allerdings keinen Anlass für eine neue Klassifizierung des Leasingverhältnisses für Rechnungslegungszwecke.
14. Leasingverhältnisse bei Grundstücken und Gebäuden werden ebenso wie bei anderen Leasinggegenständen entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing klassifiziert. Allerdings besitzen Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer, und sofern nicht erwartet werden kann, dass das Eigentum am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übergeht, werden ihm normalerweise nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen, in welchem Fall das Leasing von Grundstücken als Operating-Leasingverhältnis einzustufen ist. Eine Zahlung, die bei Antritt oder Abschluss einer als Operating-Leasingverhältnis klassifizierten Pacht geleistet wird, stellt eine Leasingvorauszahlung dar, die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses entsprechend dem Nutzenverlauf erfolgswirksam verteilt wird.
15. Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden werden die Grundstücks- und Gebäudekomponenten zum Zwecke der Leasingklassifizierung gesondert betrachtet. Geht das Eigentum an beiden Komponenten am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer über, werden sowohl die Grundstücks- als auch die Gebäudekomponente unabhängig davon, ob sie als ein oder zwei Leasingverhältnisse analysiert werden, als Finanzierungsleasing klassifiziert, es sei denn, dass aus anderen Merkmalen deutlich hervorgeht, dass das Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einer oder beiden Komponenten verbundenen Risiken und Chancen überträgt. Besitzt das Grundstück eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer, wird die Grundstückskomponente normalerweise als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert, es sei denn, das Eigentum wird gemäß Paragraph 14 am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übertragen. Die Gebäudekomponente wird gemäß den Paragraphen 7-13 als Finanzierungsleasing oder als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert.
16. Wann immer es zur Klassifizierung und Bilanzierung eines Leasingverhältnisses bei Grundstücken und Gebäuden notwendig ist, werden die Mindestleasingzahlungen (einschließlich einmaliger Vorauszahlungen) zwischen den Grundstücks- und Gebäudekomponenten nach dem Verhältnis der jeweiligen beizulegenden Zeitwerte der Leistungen für die Mietrechte für die Grundstückskomponente und die Gebäudekomponente des Leasingverhältnisses zu Beginn des Leasingverhältnisses aufgeteilt. Sollten die Leasingzahlungen zwischen diesen beiden Komponenten nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing klassifiziert, solange nicht klar ist, dass beide Komponenten Operating-Leasingverhältnisse sind, in welchem Fall das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis zu klassifizieren ist.
17. Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden, bei dem der für die Grundstückskomponente gemäß Paragraph 20 anfänglich anzusetzende Wert unwesentlich ist, werden die Grundstücke und Gebäude bei der Klassifizierung des Leasingverhältnisses als eine Einheit betrachtet und gemäß den Paragraphen 7-13 als Finanzierungsleasing oder Operating-Leasingverhältnis eingestuft. In diesem Fall wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gebäude als wirtschaftliche Nutzungsdauer des gesamten Leasinggegenstandes angesehen.
18. Eine gesonderte Bewertung der Grundstücks- und Gebäudekomponenten ist nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Anteil des Leasingnehmers an den Grundstücken und Gebäuden um als Finanzinvestition gehaltene Immobilien gemäß IAS 40 handelt und das Modell des beizulegenden Zeitwertes angewendet wird. Genaue Berechnungen werden bei dieser Bewertung nur dann verlangt, wenn die Klassifizierung einer oder beider Komponenten ansonsten unsicher wäre.
19. Gemäß IAS 40 hat ein Leasingnehmer die Möglichkeit, einen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses gehaltenen Immobilienanteil als Finanzinvestition zu klassifizieren. In diesem Fall wird dieser Immobilienanteil wie ein Finanzierungsleasing bilanziert und außerdem für den angesetzten Vermögenswert das Modell des beizulegenden Zeitwertes angewendet. Der Leasingnehmer hat das Leasingverhältnis auch dann weiterhin als Finanzierungsleasing zu bilanzieren, wenn sich die Art des Immobilienanteils des Leasingnehmers durch spätere Ereignisse so ändert, dass er nicht mehr als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie klassifiziert werden kann. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Leasingnehmer:
  - (a) die Immobilie selbst nutzt, die daraufhin zu Kosten in Höhe des beizulegenden Zeitwertes am Tag der Nutzungsänderung in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien übertragen wird;oder
  - (b) ein Untermietverhältnis eingeht, das im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum an dem Anteil verbunden sind, auf eine unabhängige dritte Partei überträgt. Ein solches Untermietverhältnis wird vom Lizenznehmer als ein der dritten Partei eingeräumtes Finanzierungsleasing behandelt, auch wenn es von der dritten Partei selbst möglicherweise als Operating-Leasingverhältnis bilanziert wird.

## LEASINGVERHÄLTNISSE IN DEN ABSCHLÜSSEN DER LEASINGNEHMER

IAS 17

## Finanzierungs-Leasingverhältnisse

## Erstmaliger Ansatz

20. **Leasingnehmer haben Finanzierungs-Leasingverhältnisse zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Vermögenswerte und Schulden in gleicher Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen, und zwar in Höhe des zu Beginn des Leasingverhältnisses beizulegenden Zeitwertes des Leasinggegenstandes oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Bei der Berechnung des Barwertes der Mindestleasingzahlungen ist der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz als Abzinsungssatz zu verwenden, sofern er in praktikabler Weise ermittelt werden kann. Ist dies nicht der Fall, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers anzuwenden. Dem als Vermögenswert angesetzten Betrag werden die anfänglichen direkten Kosten des Leasingnehmers hinzugerechnet.**
21. Transaktionen und andere Ereignisse werden entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt und den finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht ausschließlich nach Maßgabe der rechtlichen Form bilanziert und dargestellt. Obwohl der Leasingnehmer gemäß der rechtlichen Gestaltung einer Leasingvereinbarung kein Eigentumsrecht an dem Leasinggegenstand erwirbt, ist die wirtschaftliche Substanz und finanzwirtschaftliche Realität im Falle des Finanzierungs-Leasingverhältnisses, dass der Leasingnehmer den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Gebrauch des Leasinggegenstandes für den überwiegenden Teil seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erwirbt und sich im Gegenzug verpflichtet, für dieses Recht einen Betrag zu zahlen, der zu Beginn des Leasingverhältnisses dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes und den damit verbundenen Finanzierungskosten annähernd entspricht.
22. Werden solche Leasingtransaktionen nicht in der Bilanz des Leasingnehmers erfasst, so werden die wirtschaftlichen Ressourcen und die Höhe der Verpflichtungen eines Unternehmens zu niedrig dargestellt, wodurch finanzwirtschaftliche Kennzahlen verzerrt werden. Es ist daher angemessen, ein Finanzierungsleasing in der Bilanz des Leasingnehmers als Vermögenswert und als eine Verpflichtung für künftige Leasingzahlungen anzusetzen. Zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses werden der Vermögenswert und die Verpflichtung für künftige Leasingzahlungen in gleicher Höhe in der Bilanz angesetzt. Davon ausgenommen sind die anfänglichen direkten Kosten des Lizenznehmers, die dem als Vermögenswert angesetzten Betrag hinzugerechnet werden.
23. Es ist nicht angemessen, Schulden aus Leasinggegenständen in den Abschlüssen als Abzug von Leasinggegenständen darzustellen. Wenn im Rahmen der Bilanz für die Darstellung der Schulden eine Unterscheidung zwischen kurzfristigen und langfristigen Schulden vorgenommen wird, wird dieselbe Unterscheidung für Schulden aus dem Leasingverhältnis vorgenommen.
24. Anfängliche direkte Kosten werden oft in Verbindung mit spezifischen Leasingaktivitäten verursacht, wie dem Aushandeln und Absichern von Leasingvereinbarungen. Die Kosten, die den Aktivitäten des Leasingnehmers für ein Finanzierungsleasing direkt zugerechnet werden können, werden dem als Vermögenswert angesetzten Betrag hinzugerechnet.

## Folgebewertung

25. **Die Mindestleasingzahlungen sind in die Finanzierungskosten und den Tilgungsanteil der Restschuld aufzuteilen. Die Finanzierungskosten sind so über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu verteilen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbliebene Schuld entsteht. Bedingte Mietzahlungen werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand erfasst.**
26. Zur Vereinfachung der Berechnungen kann der Leasingnehmer in der Praxis Näherungsverfahren verwenden, um Finanzierungskosten den Perioden während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zuzuordnen.
27. **Ein Finanzierungsleasing führt in jeder Periode zu einem Abschreibungsaufwand bei abschreibungsfähigen Vermögenswerten sowie zu einem Finanzierungsaufwand. Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige Leasinggegenstände haben mit den Grundsätzen übereinzustimmen, die auf abschreibungsfähige Vermögenswerte angewendet werden, die sich im Eigentum des Unternehmens befinden; die Abschreibungen sind gemäß IAS 16 Sachanlagen und IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte zu berechnen. Ist zu Beginn des Leasingverhältnisses nicht hinreichend sicher, dass das Eigentum auf den Leasingnehmer übergeht, so ist der Vermögenswert über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, vollständig abzuschreiben.**
28. Das Abschreibungsvolumen eines Leasinggegenstandes wird planmäßig auf jede Berichtsperiode während des Zeitraumes der erwarteten Nutzung verteilt, und zwar in Übereinstimmung mit den Abschreibungsgrundsätzen, die der Leasingnehmer auch auf in seinem Eigentum befindliche abschreibungsfähige Vermögenswerte anwendet. Ist der Eigentumsübergang auf den Leasingnehmer am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses hinreichend sicher, so entspricht der Zeitraum der erwarteten Nutzung der Nutzungsdauer des Vermögenswertes. Andernfalls wird der Vermögenswert über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, abgeschrieben.

## IAS 17

29. Die Summe des Abschreibungsaufwandes für den Vermögenswert und des Finanzierungsaufwandes für die Periode entspricht nur in seltenen Fällen den Leasingzahlungen für die Periode. Es ist daher unangemessen, einfach die zu zahlenden Leasingzahlungen als Aufwand zu berücksichtigen. Folglich werden sich nach dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses der Vermögenswert und die damit verbundene Schuld in ihrem Betrag vermutlich nicht mehr entsprechen.
30. Um zu beurteilen, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten an.
31. **Leasingnehmer haben bei einem Finanzierungsleasing zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung die folgenden Angaben zu machen:**
- (a) **für jede Gruppe von Vermögenswerten den Nettobuchwert zum Bilanzstichtag;**
- (b) **eine Überleitungsrechnung von der Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Bilanzstichtag zu deren Barwert. Ein Unternehmen hat zusätzlich die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Bilanzstichtag und deren Barwert für jede der folgenden Perioden anzugeben:**
- (i) **bis zu einem Jahr;**
- (ii) **länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;**
- (iii) **länger als fünf Jahre;**
- (c) **in der Periode als Aufwand erfasste bedingte Mietzahlungen;**
- (d) **die Summe der künftigen Mindestzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Bilanzstichtag, deren Erhalt auf Grund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird;**
- und**
- (e) **eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich der Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:**
- (i) **die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen festgelegt sind;**
- (ii) **das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisanpassungsklauseln;**
- und**
- (iii) **durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.**
32. Außerdem finden für Leasingnehmer von im Rahmen von Finanzierungs-Leasingverhältnissen geleasteten Vermögenswerten die Angabepflichten gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 Anwendung.

## Operating-Leasingverhältnisse

33. **Leasingzahlungen innerhalb eines Operating-Leasingverhältnisses sind als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht eher dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer (\*).**
34. Bei einem Operating-Leasingverhältnis werden Leasingzahlungen (mit Ausnahme von Aufwendungen für Leistungen wie Versicherung und Instandhaltung) linear als Aufwand erfasst, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer, selbst wenn die Zahlungen nicht auf dieser Grundlage erfolgen.

(\*) Siehe auch SIC-15 Operating-Leasingverhältnisse – Anreizvereinbarungen.

35. **Leasingnehmer haben bei Operating-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 die folgenden Angaben zu machen:**
- (a) **die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen auf Grund von unkündbaren Operating-Leasingverhältnissen für jede der folgenden Perioden:**
    - (i) **bis zu einem Jahr;**
    - (ii) **länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;**
    - (iii) **länger als fünf Jahre;**
  - (b) **die Summe der künftigen Mindestzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Bilanzstichtag, deren Erhalt auf Grund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird;**
- und**
- (c) **Zahlungen aus Leasingverhältnissen und Untermietverhältnissen, die in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst sind, getrennt nach Beträgen für Mindestleasingzahlungen, bedingte Mietzahlungen und Zahlungen aus Untermietverhältnissen;**
  - (d) **eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich der Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:**
    - (i) **die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen festgelegt sind;**
    - (ii) **das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisanpassungsklauseln;**
- und**
- (iii) **durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.**

#### LEASINGVERHÄLTNISSE IN DEN ABSCHLÜSSEN DER LEASINGGEBER

##### Finanzierungs-Leasingverhältnisse

##### Erstmaliger Ansatz

36. **Leasinggeber haben Vermögenswerte aus einem Finanzierungsleasing in ihren Bilanzen anzusetzen und sie als Forderungen darzustellen, und zwar in Höhe des Nettoinvestitionswertes aus dem Leasingverhältnis.**
37. Bei einem Finanzierungsleasing werden im Wesentlichen alle mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen vom Leasinggeber übertragen, und daher werden die ausstehenden Leasingzahlungen vom Leasinggeber als Kapitalrückzahlung und Finanzertrag behandelt, um dem Leasinggeber seine Finanzinvestition zurückzuerstatten und ihn für seine Dienstleistungen zu entlohnen.
38. Dem Leasinggeber entstehen häufig anfängliche direkte Kosten, wie Provisionen, Rechtsberatungsgebühren und interne Kosten, die zusätzlich anfallen und direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können. Davon ausgenommen sind Gemeinkosten, die beispielsweise durch das Verkaufs- und Marketingpersonal entstehen. Bei einem Finanzierungsleasing, an dem kein Hersteller oder Händler als Leasinggeber beteiligt ist, werden die anfänglichen direkten Kosten bei der erstmaligen Bewertung der Forderungen aus dem Finanzierungsleasing einbezogen und vermindern die Höhe der über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassenden Erträge. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in den Forderungen aus dem Finanzierungsleasing enthalten sind und nicht gesondert hinzugerechnet werden müssen. Die Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggeber im Zusammenhang mit den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags entstehen, sind von der Definition der anfänglichen direkten Kosten ausgenommen. Folglich bleiben sie bei der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis unberücksichtigt und werden bei der Erfassung des Verkaufsgewinns, was bei einem Finanzierungsleasing normalerweise zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses der Fall ist, als Aufwand erfasst.

## IAS 17

## Folgebewertung

39. **Die Erfassung der Finanzerträge ist auf eine Weise vorzunehmen, die eine konstante periodische Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Finanzierungs-Leasingverhältnis widerspiegelt.**
40. Ziel eines Leasinggebers ist es, die Finanzerträge über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage zu verteilen. Diese Ertragsverteilung basiert auf einer konstanten periodischen Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Finanzierungs-Leasingverhältnis. Leasingzahlungen der Berichtsperiode, ausgenommen solcher für Dienstleistungen, werden mit der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis verrechnet, um sowohl den Nominalbetrag als auch den nicht realisierten Finanzertrag zu reduzieren.
41. Geschätzte nicht garantierte Restwerte, die für die Berechnung der Bruttoinvestition des Leasinggebers angesetzt werden, werden regelmäßig überprüft. Im Falle einer Minderung des geschätzten nicht garantierten Restwertes wird die Ertragsverteilung über die Laufzeit des Leasingverhältnisses berichtigt, und jede Minderung bereits abgegrenzter Beiträge wird unmittelbar erfasst.
42. **Hersteller oder Händler als Leasinggeber haben den Verkaufsgewinn oder -verlust nach der gleichen Methode im Periodenergebnis zu erfassen, die das Unternehmen bei direkten Verkaufsgeschäften anwendet. Werden künstlich niedrige Zinsen verwendet, so ist der Verkaufsgewinn auf die Höhe zu beschränken, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben hätte. Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggeber im Zusammenhang mit den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrages entstehen, sind bei der Erfassung des Verkaufsgewinns als Aufwand zu berücksichtigen.**
43. Händler und Hersteller lassen ihren Kunden häufig die Wahl zwischen Erwerb oder Leasing eines Vermögenswertes. Aus dem Finanzierungsleasing eines Vermögenswertes durch einen Händler oder Hersteller ergeben sich zwei Arten von Ertrag:
- (a) der Gewinn oder Verlust, der dem Gewinn oder Verlust aus dem direkten Verkauf des Leasinggegenstandes zu normalen Verkaufspreisen entspricht und jegliche anwendbaren Mengen- oder Handelsrabatte widerspiegelt;
- und
- (b) der Finanzertrag über die Laufzeit des Leasingverhältnisses.
44. Der zu Beginn der Laufzeit eines Leasingverhältnisses von einem Leasinggeber, der Händler oder Hersteller ist, zu erfassende Umsatzerlös ist der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes oder, wenn niedriger, der dem Leasinggeber zuzurechnende Barwert der Mindestleasingzahlungen, berechnet auf Grundlage eines marktüblichen Zinssatzes. Die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassenden Umsatzkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw., falls abweichend, der Buchwert des Leasinggegenstandes abzüglich des Barwertes des nicht garantierten Restwertes. Der Differenzbetrag zwischen dem Umsatzerlös und den Umsatzkosten ist der Verkaufsgewinn, der gemäß den vom Unternehmen bei direkten Verkäufen befolgten Grundsätzen erfasst wird.
45. Leasinggeber, die Händler oder Hersteller sind, verwenden manchmal künstlich niedrige Zinssätze, um das Interesse von Kunden zu wecken. Die Verwendung eines solchen Zinssatzes würde im Verkaufszeitpunkt zur Erfassung eines übermäßig hohen Anteiles des Gesamtertrages aus der Transaktion führen. Werden künstlich niedrige Zinsen verwendet, so ist der Verkaufsgewinn auf die Höhe zu beschränken, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben hätte.
46. Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber bei den Verhandlungen und dem Abschluss eines Finanzierungsleasingvertrages entstehen, werden zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Aufwand berücksichtigt, da sie in erster Linie mit dem Verkaufsgewinn des Händlers oder Herstellers in Zusammenhang stehen.
47. **Leasinggeber haben bei Finanzierungs-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 die folgenden Angaben zu machen:**
- (a) **eine Überleitung von der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis am Bilanzstichtag zum Barwert der am Bilanzstichtag ausstehenden Mindestleasingzahlungen. Ein Unternehmen hat zusätzlich die Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis und den Barwert der am Bilanzstichtag ausstehenden Mindestleasingzahlungen für jede der folgenden Perioden anzugeben:**
- (i) **bis zu einem Jahr;**
- (ii) **länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;**
- (iii) **länger als fünf Jahre;**

- (b) *noch nicht realisierter Finanzertrag;*
  - (c) *die nicht garantierten Restwerte, die zu Gunsten des Leasinggebers anfallen;*
  - (d) *die kumulierten Wertberichtigungen für uneinbringliche ausstehende Mindestleasingzahlungen;*
  - (e) *in der Berichtsperiode als Ertrag erfasste bedingte Mietzahlungen;*
  - (f) *eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.*
48. Es ist häufig sinnvoll, auch die Bruttoinvestition, vermindert um die noch nicht realisierten Erträge, aus in der Berichtsperiode abgeschlossenem Neugeschäft, nach Abzug der entsprechenden Beträge für gekündigte Leasingverhältnisse, als Wachstumsindikator anzugeben.

Operating-Leasingverhältnisse

49. *Leasinggeber haben Vermögenswerte, die Gegenstand von Operating-Leasingverhältnissen sind, in ihrer Bilanz entsprechend der Eigenschaften dieser Vermögenswerte darzustellen.*
50. *Leasingerträge aus Operating-Leasingverhältnissen sind erfolgswirksam linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere planmäßige Verteilung entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, in dem sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert (\*).*
51. Kosten, einschließlich Abschreibungen, die im Zusammenhang mit den Leasingerträgen anfallen, werden als Aufwand berücksichtigt. Leasingerträge (mit Ausnahme der Einnahmen aus Dienstleistungen wie Versicherungen und Instandhaltung) werden linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst, selbst wenn die Einnahmen nicht auf dieser Grundlage anfallen, es sei denn, eine andere planmäßige Verteilung entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, in dem sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert.
52. *Die anfänglichen direkten Kosten, die dem Leasinggeber bei den Verhandlungen und dem Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses entstehen, werden dem Buchwert des Leasinggegenstandes hinzugerechnet und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf gleiche Weise wie die Leasingerträge als Aufwand erfasst.*
53. *Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige Leasinggegenstände haben mit den normalen Abschreibungsgrundsätzen des Leasinggebers für ähnliche Vermögenswerte überein zu stimmen; die Abschreibungen sind gemäß IAS 16 und IAS 38 zu berechnen.*
54. Um zu beurteilen, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 an.
55. Hersteller oder Händler als Leasinggeber setzen keinen Verkaufsgewinn beim Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses an, weil es nicht einem Verkauf entspricht.
56. *Leasinggeber haben bei Operating-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IAS 32 die folgenden Angaben zu machen:*
- (a) *die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus unkündbaren Operating-Leasingverhältnissen als Gesamtbetrag und für jede der folgenden Perioden:*
    - (i) *bis zu einem Jahr;*
    - (ii) *länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;*
    - (iii) *länger als fünf Jahre;*
  - (b) *Summe der in der Berichtsperiode als Ertrag erfassten bedingten Mietzahlungen;*
  - (c) *eine allgemeine Beschreibung der Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.*

(\*) Siehe auch SIC-15 Operating-Leasingverhältnisse – Anreizvereinbarungen.

## IAS 17

57. Außerdem finden für Leasinggeber von im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen vermieteten Vermögenswerten die Angabepflichten gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 Anwendung.

## SALE-AND-LEASEBACK-TRANSAKTIONEN

58. Eine Sale-and-leaseback-Transaktion umfasst die Veräußerung eines Vermögenswertes und die Rückvermietung des gleichen Vermögenswertes. Die Leasingzahlungen und der Verkaufspreis stehen normalerweise in einem Zusammenhang, da sie in den Verhandlungen gemeinsam festgelegt werden. Die Behandlung einer Sale-and-leaseback-Transaktion hängt von der Art des betreffenden Leasingverhältnisses ab.
59. **Wenn eine Sale-and-leaseback-Transaktion zu einem Finanzierungs-Leasingverhältnis führt, darf ein Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert nicht unmittelbar als Ertrag des Verkäufers-Leasingnehmers erfasst werden. Stattdessen ist er abzugrenzen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu verteilen.**
60. Wenn das Lease-back ein Finanzierungs-Leasingverhältnis ist, stellt die Transaktion die Bereitstellung einer Finanzierung durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer dar, mit dem Vermögenswert als Sicherheit. Aus diesem Grund ist es nicht angemessen, einen Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert als Ertrag zu betrachten. Dieser Überschuss wird abgegrenzt und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam verteilt.
61. **Wenn eine Sale-and-leaseback-Transaktion zu einem Operating-Leasingverhältnis führt und es klar ist, dass die Transaktion zum beizulegenden Zeitwert getätigt wird, so ist jeglicher Gewinn oder Verlust sofort zu erfassen. Liegt der Veräußerungspreis unter dem beizulegenden Zeitwert, so ist jeder Gewinn oder Verlust unmittelbar zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Verlust abzugrenzen und im Verhältnis zu den Leasingzahlungen über dem voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Vermögenswertes erfolgswirksam zu verteilen ist, wenn dieser Verlust durch künftige, unter dem Marktpreis liegende Leasingzahlungen ausgeglichen wird. Für den Fall, dass der Veräußerungspreis den beizulegenden Zeitwert übersteigt, ist der den beizulegenden Zeitwert übersteigende Betrag abzugrenzen und über den Zeitraum, in dem der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgswirksam zu verteilen.**
62. Wenn das Lease-back ein Operating-Leasingverhältnis ist und die Leasingzahlungen und der Veräußerungspreis dem beizulegenden Zeitwert entsprechen, so handelt es sich faktisch um ein gewöhnliches Veräußerungsgeschäft, und jeglicher Gewinn oder Verlust wird unmittelbar erfasst.
63. **Liegt bei einem Operating-Leasingverhältnis der beizulegende Zeitwert zum Zeitpunkt der Sale-and-leaseback-Transaktion unter dem Buchwert des Vermögenswertes, so ist ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert sofort zu erfassen.**
64. Beim Finanzierungsleasing ist eine solche Korrektur nicht notwendig, es sei denn, es handelt sich um eine Wertminderung. In diesem Fall wird der Buchwert gemäß IAS 36 auf den erzielbaren Betrag reduziert.
65. Angabepflichten für Leasingnehmer und Leasinggeber sind genauso auf Sale-and-leaseback-Transaktionen anzuwenden. Die erforderliche Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen führt zu der Angabe von einzigartigen oder ungewöhnlichen Bestimmungen des Vertrages oder der Bedingungen der Sale-and-leaseback-Transaktionen.
66. Auf Sale-and-leaseback-Transaktionen können die getrennten Angabekriterien in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* zutreffen.

## ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

67. **Entsprechend Paragraph 68 wird eine retrospektive Anwendung dieses Standards empfohlen, aber nicht vorgeschrieben. Falls der Standard nicht retrospektiv angewendet wird, wird der Saldo eines jeden vorher existierenden Finanzierungs-Leasingverhältnisses als vom Leasinggeber zutreffend bestimmt angesehen und ist danach in Übereinstimmung mit den Vorschriften dieses Standards zu bilanzieren.**
68. **Ein Unternehmen, das bisher IAS 17 (überarbeitet 1997) angewendet hat, hat die mit diesem Standard vorgenommenen Änderungen entweder retrospektiv auf alle Leasingverhältnisse oder, bei keiner retrospektiven Anwendung von IAS 17 (überarbeitet 1997), auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden, die seit der erstmaligen Anwendung dieses Standards abgeschlossen wurden.**

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

IAS 17

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

## RÜCKNAHME VON IAS 17 (ÜBERARBEITET 1997)

70. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 1997).
-

## ANHANG

**Änderung anderer Verlautbarungen**

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

A1. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

---

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 21

## IAS 21

**Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse**

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1-2
Anwendungsbereich	3-7
Definitionen	8-16
Ausführungen zu den Definitionen	9-16
Funktionale Währung	9-14
Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb	15
Monetäre Posten	16
Zusammenfassung des in diesem Standard vorgeschriebenen Ansatzes	17-19
Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen in der funktionalen Währung	20-37
Erstmaliger Ansatz	20-22
Bilanzierung in Folgeperioden	23-26
Ansatz von Umrechnungsdifferenzen	27-34
Wechsel der funktionalen Währung	35-37
Verwendung einer anderen Darstellungswährung als der funktionalen Währung	38-49
Umrechnung in die Darstellungswährung	38-43
Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs	44-47
Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs	48-49
Steuerliche Auswirkungen sämtlicher Umrechnungsdifferenzen	50
Angaben	51-57
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	58-60
Rücknahme anderer Verlautbarungen	61-62

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 21 (überarbeitet 1993) *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ZIELSETZUNG**

1. Für ein Unternehmen gibt es zwei Möglichkeiten, ausländische Geschäftsbeziehungen einzugehen. Entweder sind dies Geschäftsvorfälle in Fremdwährung, oder es handelt sich um ausländische Geschäftsbetriebe. Außerdem kann ein Unternehmen seinen Abschluss in einer Fremdwährung veröffentlichen. Ziel dieses Standards ist die Regelung, wie Fremdwährungsgeschäfte und ausländische Geschäftsbetriebe in den Abschluss eines Unternehmens einbezogen werden und wie ein Abschluss in eine Darstellungswährung umgerechnet wird.

## IAS 21

2. Die grundsätzliche Fragestellung lautet, welche(r) Wechselkurs(e) heranzuziehen sind und wie die Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse im Abschluss zu berücksichtigen sind.

## ANWENDUNGSBEREICH

3. **Dieser Standard ist anzuwenden auf (\*):**
- (a) **die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährungen, mit Ausnahme von Geschäftsvorfällen und Salden, die sich auf Derivate beziehen, welche in den Anwendungsbereich von IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung fallen;**
  - (b) **die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausländischer Geschäftsbetriebe, die durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des Unternehmens einbezogen sind;**
- und**
- (c) **die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens in eine Darstellungswährung.**
4. IAS 39 findet auf viele Fremdwährungsderivate Anwendung, die folglich aus dem Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen sind. Alle Fremdwährungsderivate, die nicht von IAS 39 abgedeckt werden (z. B. einige Fremdwährungsderivate, die in andere Kontrakte eingebettet sind), fallen dagegen in den Anwendungsbereich dieses Standards. Außerdem ist dieser Standard anzuwenden, wenn ein Unternehmen Beträge im Zusammenhang mit Derivaten von seiner funktionalen Währung in seine Darstellungswährung umrechnet.
5. Dieser Standard gilt nicht für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für Fremdwährungsposten, einschließlich der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb. Für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist IAS 39 maßgeblich.
6. Dieser Standard ist auf die Darstellung des Abschlusses eines Unternehmens in einer Fremdwährung anzuwenden und beschreibt, welche Anforderungen der daraus resultierende Abschluss erfüllen muss, um als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnet werden zu können. Bei Fremdwährungsumrechnungen von Finanzinformationen, die nicht diese Anforderungen erfüllen, legt dieser Standard die anzugebenden Informationen fest.
7. Dieser Standard bezieht sich nicht auf die Darstellung des Cash Flows aus Fremdwährungstransaktionen in einer Kapitalflussrechnung oder der Umrechnung des Cash Flows eines ausländischen Geschäftsbetriebes (siehe dazu den IAS 7 Kapitalflussrechnungen).

## DEFINITIONEN

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

**Der Stichtagskurs ist der Kassakurs einer Währung am Bilanzstichtag.**

**Eine Umrechnungsdifferenz ist der Unterschiedsbetrag aus der Umrechnung der gleichen Anzahl von Währungseinheiten in eine andere Währung zu unterschiedlichen Wechselkursen.**

**Der Wechselkurs ist das Umtauschverhältnis zwischen zwei Währungen.**

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

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

**Ein ausländischer Geschäftsbetrieb ist ein Tochterunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen, ein Joint Venture oder eine Niederlassung des berichtenden Unternehmens, dessen Geschäftstätigkeit in einem anderen Land angesiedelt oder in einer anderen Währung ausgeübt wird oder sich auf ein anderes Land oder eine andere Währung als die des berichtenden Unternehmens erstreckt.**

(\*) Siehe auch SIC-7 Einführung des Euro.

**Die funktionale Währung ist die Währung des primären Wirtschaftsumfelds, in dem das Unternehmen tätig ist.**

**Ein Konzern ist ein Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen.**

**Monetäre Posten sind im Besitz befindliche Währungseinheiten sowie Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen eine feste oder bestimmbare Anzahl von Währungseinheiten erhält oder bezahlen muss.**

**Eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist die Höhe des Anteils des berichtenden Unternehmens am Nettovermögen dieses Geschäftsbetriebs.**

**Die Darstellungswährung ist die Währung, in der die Abschlüsse veröffentlicht werden.**

**Der Kassakurs ist der Wechselkurs bei sofortiger Ausführung.**

*Ausführungen zu den Definitionen*

Funktionale Währung

9. Das primäre Wirtschaftsumfeld eines Unternehmens ist normalerweise das Umfeld, in dem es hauptsächlich Zahlungsmittel erwirtschaftet und aufwendet. Bei der Bestimmung seiner funktionalen Währung hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:
  - (a) die Währung:
    - (i) die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen hat (dies ist oftmals die Währung, in der die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen angegeben und abgerechnet werden);  
und
    - (ii) des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und Bestimmungen für die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen ausschlaggebend sind.
  - (b) die Währung, die den größten Einfluss auf die Lohn-, Material- und sonstigen Kosten für das Anbieten der Waren oder Dienstleistungen hat. (Dies ist häufig die Währung, in der diese Kosten angegeben und abgerechnet werden.)
10. Die folgenden Faktoren können ebenfalls Aufschluss über die funktionale Währung eines Unternehmens geben:
  - (a) die Währung, in der Mittel aus Finanzierungstätigkeit (z. B. Ausgabe von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitalinstrumenten) generiert werden.
  - (b) die Währung, in der Eingänge aus betrieblicher Tätigkeit normalerweise einbehalten werden.
11. Bei der Bestimmung der funktionalen Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs und der Entscheidung, ob dessen funktionale Währung mit der des berichtenden Unternehmens identisch ist (in diesem Kontext entspricht das berichtende Unternehmen dem Unternehmen, das den ausländischen Geschäftsbetrieb als Tochterunternehmen, Niederlassung, assoziiertes Unternehmen oder Joint Venture unterhält), werden die folgenden Faktoren herangezogen:
  - (a) ob die Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs als erweiterter Bestandteil des berichtenden Unternehmens oder weitgehend unabhängig ausgeübt wird. Ersteres ist beispielsweise der Fall, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ausschließlich vom berichtenden Unternehmen importierte Güter verkauft und die erzielten Einnahmen wieder an dieses zurückleitet. Dagegen ist ein Geschäftsbetrieb als weitgehend unabhängig zu bezeichnen, wenn er überwiegend in seiner Landeswährung Zahlungsmittel und andere monetäre Posten ansammelt, Aufwendungen tätigt, Erträge erwirtschaftet und Fremdkapital aufnimmt.
  - (b) ob die Geschäftsvorfälle mit dem berichtenden Unternehmen bezogen auf das Gesamtgeschäftsvolumen des ausländischen Geschäftsbetriebes ein großes oder geringes Gewicht haben.
  - (c) ob sich die Cash Flows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs direkt auf die Cash Flows des berichtenden Unternehmens auswirken und jederzeit dorthin zurückgeleitet werden können.
  - (d) ob die Cash Flows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs ausreichen, um vorhandene und im Rahmen des normalen Geschäftsgangs erwartete Schuldverpflichtungen zu bedienen, ohne dass hierfür Mittel vom berichtenden Unternehmen bereitgestellt werden.

**IAS 21**

12. Wenn die obigen Indikatoren gemischt auftreten und die funktionale Währung nicht klar ersichtlich ist, bestimmt die Geschäftsleitung nach eigenem Urteil die funktionale Währung, welche die wirtschaftlichen Auswirkungen der zugrunde liegenden Geschäftsvorgänge, Ereignisse und Umstände am glaubwürdigsten darstellt. Dabei berücksichtigt die Geschäftsleitung vorrangig die in Paragraph 9 genannten primären Faktoren und erst dann die Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11, die als zusätzliche substanzuelle Hinweise zur Bestimmung der funktionalen Währung eines Unternehmens dienen sollen.
13. Die funktionale Währung eines Unternehmens spiegelt die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände wider, die für das Unternehmen relevant sind. Daraus folgt, dass eine funktionale Währung nach ihrer Festlegung nur dann geändert wird, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände ebenfalls geändert haben.
14. Handelt es sich bei der funktionalen Währung um die Währung eines Hochinflationslandes, werden die Abschlüsse des Unternehmens gemäß IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationenländern* angepasst. Ein Unternehmen kann eine Anpassung gemäß IAS 29 nicht dadurch umgehen, indem es beispielsweise eine andere funktionale Währung festlegt als die, die nach diesem Standard ermittelt würde (z. B. die funktionale Währung des Mutterunternehmens).

**Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb**

15. Ein Unternehmen kann über monetäre Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber eines ausländischen Geschäftsbetriebs verfügen. Ein Posten, für den die Abwicklung in einem absehbaren Zeitraum weder geplant noch wahrscheinlich ist, stellt im Wesentlichen einen Teil der Nettoinvestition in diesen ausländischen Geschäftsbetrieb dar und wird gemäß den Paragraphen 32 und 33 behandelt. Zu solchen monetären Posten können langfristige Forderungen bzw. Darlehen, nicht jedoch Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gezählt werden.

**Monetäre Posten**

16. Das wesentliche Merkmal eines monetären Postens besteht in dem Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Bezahlung) einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten. Dazu zählen folgende Beispiele: Barauszahlung von Pensionen und anderen Leistungen an Arbeitnehmer; bar zu begleichende Verpflichtungen und Bardividenden, die als Verbindlichkeit erfasst werden. Auch ein Vertrag über den Erhalt (oder die Lieferung) einer variablen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens oder einer variablen Menge von Vermögenswerten, bei denen der zu erhaltende (oder zu bezahlende) beizulegende Zeitwert einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten entspricht, ist als monetärer Posten anzusehen. Im Gegensatz dazu besteht das wesentliche Merkmal eines nicht monetären Postens darin, dass er mit keinem Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Bezahlung) einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist. Dazu zählen folgende Beispiele: Vorauszahlungen für Waren und Dienstleistungen (z. B. Mietvorauszahlungen); Geschäfts- oder Firmenwert; immaterielle Vermögenswerte; Vorräte; Sachanlagen sowie Verpflichtungen, die durch nicht monetäre Vermögenswerte erfüllt werden.

**ZUSAMMENFASSUNG DES IN DIESEM STANDARD VORGESCHRIEBENEN ANSATZES**

17. Bei der Erstellung des Abschlusses legt jedes Unternehmen – unabhängig davon, ob es sich um ein einzelnes Unternehmen, ein Unternehmen mit ausländischem Geschäftsbetrieb (z. B. ein Mutterunternehmen) oder einen ausländischen Geschäftsbetrieb (z. B. ein Tochterunternehmen oder eine Niederlassung) handelt – gemäß Paragraph 9-14 seine funktionale Währung fest. Das Unternehmen rechnet die Fremdwährungsposten in die funktionale Währung um und weist die Auswirkungen einer solchen Umrechnung gemäß den Paragraphen 20-37 und 50 aus.
18. Viele berichtende Unternehmen bestehen aus mehreren Einzelunternehmen (z. B. umfasst eine Unternehmensgruppe ein Mutterunternehmen und ein oder mehrere Tochterunternehmen). Verschiedene Arten von Unternehmen, ob Mitglieder einer Unternehmensgruppe oder sonstige Unternehmen, können Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Joint Ventures haben. Sie können auch Niederlassungen unterhalten. Es ist erforderlich, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jedes einzelnen Unternehmens, das in das berichtende Unternehmen integriert ist, in die Währung umgerechnet wird, in der das berichtende Unternehmen seinen Abschluss veröffentlicht. Dieser Standard gestattet es einem berichtenden Unternehmen, seine Darstellungswährung (oder -währungen) frei zu wählen. Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jedes einzelnen Unternehmens innerhalb des berichtenden Unternehmens, dessen funktionale Währung von der Darstellungswährung abweicht, ist gemäß den Paragraphen 38-50 umzurechnen.
19. Dieser Standard gestattet es auch einzelnen Unternehmen, die Abschlüsse erstellen, oder Unternehmen, die separate Einzelabschlüsse nach IFRS gemäß IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS* erstellen, ihre Abschlüsse in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) zu veröffentlichen. Weicht die Darstellungswährung eines Unternehmens von seiner funktionalen Währung ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ebenfalls gemäß den Paragraphen 38-50 in die Darstellungswährung umzurechnen.

**BILANZIERUNG VON FREMDWÄHRUNGSTRANSAKTIONEN IN DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG**

IAS 21

*Erstmaliger Ansatz*

20. Eine Fremdwährungstransaktion ist ein Geschäftsvorfall, dessen Wert in einer Fremdwährung angegeben ist oder der die Erfüllung in einer Fremdwährung erfordert, einschließlich Geschäftsvorfällen, die auftreten, wenn ein Unternehmen:
- (a) Waren oder Dienstleistungen kauft oder verkauft, deren Preise in einer Fremdwährung angegeben sind;
  - (b) Mittel aufnimmt oder verleiht, wobei der Wert der Verbindlichkeiten oder Forderungen in einer Fremdwährung angegeben ist;
- oder
- (c) auf sonstige Weise Vermögenswerte erwirbt oder veräußert oder Schulden eingeht oder begleicht, deren Wert in einer Fremdwährung angegeben ist.
21. **Die Fremdwährungstransaktion ist erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird.**
22. Der Tag des Geschäftsvorfalles ist der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den International Financial Reporting Standards ansetzbar ist. Aus praktischen Erwägungen wird häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den aktuellen Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles darstellt. So kann beispielsweise der Durchschnittskurs einer Woche oder eines Monats für alle Geschäftsvorfälle in der jeweiligen Fremdwährung verwendet werden. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum unangemessen.

*Bilanzierung in Folgeperioden*

23. **Zu jedem Bilanzstichtag:**
- (a) **Monetäre Posten in einer Fremdwährung sind unter Verwendung des Stichtagskurses umzurechnen;**
  - (b) **nicht monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einer Fremdwährung bewertet wurden, sind mit dem Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen;**
- und**
- (c) **nicht monetäre Posten, die mit ihrem beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet wurden, sind mit dem Kurs umzurechnen, der am Tag der Ermittlung des Wertes gültig war.**
24. Der Buchwert eines Postens wird in Verbindung mit anderen einschlägigen Standards ermittelt. Beispielsweise können Sachanlagen zum beizulegenden Zeitwert oder zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IAS 16 *Sachanlagen* bewertet werden. Unabhängig davon, ob der Buchwert zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert bestimmt wird, hat bei einer Ermittlung dieses Wertes in einer Fremdwährung eine Umrechnung in die funktionale Währung gemäß diesem Standard zu erfolgen.
25. Der Buchwert einiger Posten wird durch den Vergleich von zwei oder mehr Beträgen ermittelt. Beispielsweise entspricht der Buchwert von Vorräten gemäß IAS 2 *Vorräte* dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert. Auf ähnliche Weise wird gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* der Buchwert eines Vermögenswertes, bei dem ein Anhaltspunkt auf Wertminderung vorliegt, zu dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert vor einer Erfassung des möglichen Wertminderungsaufwands und seinem erzielbaren Betrag angesetzt. Handelt es sich dabei um einen nicht monetären Vermögenswert, der in einer Fremdwährung bewertet wird, ergibt sich der Buchwert aus einem Vergleich zwischen:
- (a) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder gegebenenfalls dem Buchwert, die bzw. der mit dem Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Wertes umgerechnet wird (d. h. zum Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles bei einem Posten, der zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wird);
- und**
- (b) dem Nettoveräußerungswert oder gegebenenfalls dem erzielbaren Betrag, der mit dem Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Wertes umgerechnet wird (d. h. zum Stichtagskurs am Bilanzstichtag).

## IAS 21

Dieser Vergleich kann dazu führen, dass ein Wertminderungsaufwand in der funktionalen Währung, jedoch nicht in der Fremdwährung erfasst wird oder umgekehrt.

26. Sind mehrere Wechselkurse verfügbar, wird der Kurs verwendet, zu dem die zukünftigen Cash Flows, die durch den Geschäftsvorfall oder Saldo dargestellt werden, hätten abgerechnet werden können, wenn sie am Bewertungsstichtag stattgefunden hätten. Sollte der Umtausch zwischen zwei Währungen vorübergehend ausgesetzt sein, ist der erste darauf folgende Kurs zu verwenden, zu dem ein Umtausch wieder möglich war.

*Ansatz von Umrechnungsdifferenzen*

27. Wie in Paragraph 3 angemerkt, werden Sicherungsgeschäfte für Fremdwährungsposten gemäß IAS 39 bilanziert. Bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist ein Unternehmen verpflichtet, einige Umrechnungsdifferenzen anders zu behandeln, als es den Bestimmungen dieses Standards entspricht. Beispielsweise sind Umrechnungsdifferenzen bei monetären Posten, die als Sicherungsinstrumente zum Zwecke der Absicherung des Cash Flows eingesetzt werden, für die Dauer der Wirksamkeit des Sicherungsgeschäfts zunächst im Eigenkapital zu erfassen.
28. **Umrechnungsdifferenzen, die sich aus dem Umstand ergeben, dass monetäre Posten zu einem anderen Kurs abgewickelt oder umgerechnet werden als dem, zu dem sie bei der erstmaligen Erfassung während der Berichtsperiode oder in früheren Abschlüssen umgerechnet wurden, sind mit Ausnahme der in Paragraph 32 beschriebenen Fälle im Ergebnis der Berichtsperiode zu erfassen, in der diese Differenzen entstehen.**
29. Eine Umrechnungsdifferenz ergibt sich, wenn bei monetären Posten aus einer Fremdwährungstransaktion am Tag des Geschäftsvorfalles und am Tag der Abwicklung unterschiedliche Wechselkurse bestehen. Erfolgt die Abwicklung des Geschäftsvorfalles innerhalb der gleichen Berichtsperiode wie die erstmalige Erfassung, wird die Umrechnungsdifferenz in dieser Periode berücksichtigt. Wird der Geschäftsvorfall jedoch in einer späteren Berichtsperiode abgewickelt, so wird die Umrechnungsdifferenz, die in jeder dazwischen liegenden Periode bis zur Periode, in welcher der Ausgleich erfolgt, erfasst wird, durch die Änderungen der Wechselkurse während der Periode bestimmt.
30. **Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten direkt im Eigenkapital erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls direkt im Eigenkapital zu erfassen. Umgekehrt gilt: Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten im Ergebnis erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls im Ergebnis zu erfassen.**
31. Andere Standards schreiben die Erfassung von Gewinnen und Verlusten direkt im Eigenkapital vor. Beispielsweise besteht nach IAS 16 die Verpflichtung, einige Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von Sachanlagen direkt im Eigenkapital zu erfassen. Wird ein solcher Vermögenswert in einer Fremdwährung bewertet, ist der neubewertete Betrag gemäß Paragraph 23(c) zu dem Kurs am Tag der Wertermittlung umzurechnen, was zu einer Umrechnungsdifferenz führt, die ebenfalls im Eigenkapital zu erfassen ist.
32. **Umrechnungsdifferenzen aus einem monetären Posten, der Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist (siehe Paragraph 15), sind im separaten Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens nach IFRS oder gegebenenfalls im Einzelabschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs im Ergebnis zu erfassen. In dem Abschluss, der den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen enthält (z. B. dem Konzernabschluss, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ein Tochterunternehmen ist), werden solche Umrechnungsdifferenzen zunächst als separater Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt und bei einer Veräußerung der Nettoinvestition gemäß Paragraph 48 im Ergebnis erfasst.**
33. Wenn ein monetärer Posten Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist und in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben wird, ergeben sich in den Einzelabschlüssen des ausländischen Geschäftsbetriebs Umrechnungsdifferenzen gemäß Paragraph 28. Ebenso entsteht im separaten Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens nach IFRS eine Umrechnungsdifferenz gemäß Paragraph 28, wenn ein solcher Posten in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben wird. Derartige Umrechnungsdifferenzen werden in Abschlüssen, die den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen enthalten (d. h. Abschlüssen, in denen der ausländische Geschäftsbetrieb konsolidiert, quotenkonsolidiert oder nach der Equity-Methode bilanziert wird), als separater Bestandteil des Eigenkapitals umgliedert. Ein monetärer Posten, der Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb darstellt, kann jedoch auch in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben sein. Die Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Umrechnung des monetären Postens in die funktionalen Währungen des berichtenden Unternehmens oder des ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben, werden in den Abschlüssen, die den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen umfassen, nicht als separater Bestandteil des Eigenkapitals umgliedert (d. h. sie werden weiterhin im Ergebnis erfasst).

34. Führt ein Unternehmen seine Bücher und Aufzeichnungen in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung, sind bei der Erstellung seines Abschlusses alle Beträge gemäß den Paragraphen 20-26 in die funktionale Währung umzurechnen. Daraus ergeben sich die gleichen Beträge in der funktionalen Währung, als wenn die Posten ursprünglich in der funktionalen Währung erfasst worden wären. Beispielsweise werden monetäre Posten zum Stichtagskurs und nicht monetäre Posten, die zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles, der zu ihrer Erfassung geführt hat, in die funktionale Währung umgerechnet.

#### *Wechsel der funktionalen Währung*

35. **Bei einem Wechsel der funktionalen Währung hat das Unternehmen die für die neue funktionale Währung geltenden Umrechnungsverfahren prospektiv ab dem Zeitpunkt des Wechsels anzuwenden.**
36. Wie in Paragraph 13 erwähnt, spiegelt die funktionale Währung eines Unternehmens die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände wider, die für das Unternehmen relevant sind. Daraus folgt, dass eine funktionale Währung nach ihrer Festlegung nur dann geändert werden kann, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände ebenfalls geändert haben. Ein Wechsel der funktionalen Währung kann beispielsweise dann angebracht sein, wenn sich die Währung ändert, die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens hat.
37. Die Auswirkungen eines Wechsels der funktionalen Währung werden prospektiv bilanziert. Das bedeutet, dass ein Unternehmen alle Posten zum Kurs am Tag des Wechsels in die neue funktionale Währung umrechnet. Die daraus resultierenden umgerechneten Beträge der nicht monetären Vermögenswerte werden als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Posten behandelt. Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Umrechnung eines bisher gemäß den Paragraphen 32 und 39(c) als Eigenkapital klassifizierten ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben, werden erst bei dessen Veräußerung im Ergebnis erfasst.

#### **VERWENDUNG EINER ANDEREN DARSTELLUNGSWÄHRUNG ALS DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG**

#### *Umrechnung in die Darstellungswährung*

38. Ein Unternehmen kann seinen Abschluss in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) veröffentlichen. Weicht die Darstellungswährung von der funktionalen Währung des Unternehmens ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in die Darstellungswährung umzurechnen. Beispielsweise würde eine Unternehmensgruppe, die aus mehreren Einzelunternehmen mit verschiedenen funktionalen Währungen besteht, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einzelnen Unternehmen in einer gemeinsamen Währung ausdrücken, so dass ein Konzernabschluss aufgestellt werden kann.
39. **Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung keine Währung eines Hochinflationslandes ist, wird unter Anwendung der folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:**
- (a) **Vermögenswerte und Schulden für alle dargestellten Bilanzen (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der jeweiligen Bilanz umzurechnen;**
  - (b) **Erträge und Aufwendungen für alle Gewinn- und Verlustrechnungen (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen;**
- und**
- (c) **alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind als separater Bestandteil des Eigenkapitals anzusetzen.**
40. Aus praktischen Erwägungen wird zur Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den Umrechnungskurs am Tag des Geschäftsvorfalles darstellt, beispielsweise der Durchschnittskurs einer Periode. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum unangemessen.
41. Die in Paragraph 39(c) genannten Umrechnungsdifferenzen ergeben sich aus:
- (a) der Umrechnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Wechselkursen an den Tagen der Geschäftsvorfälle und der Vermögenswerte und Schulden zum Stichtagskurs. Solche Umrechnungsdifferenzen entstehen sowohl bei Ertrags- und Aufwandsposten, die im Ergebnis erfasst werden, als auch solchen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden.

## IAS 21

- (b) der Umrechnung des Eröffnungswertes des Reinvermögens zu einem Stichtagskurs, der vom vorherigen Stichtagskurs abweicht.

Diese Umrechnungsdifferenzen werden nicht im Ergebnis erfasst, weil die Änderungen in den Wechselkursen nur einen geringen oder überhaupt keinen direkten Einfluss auf den gegenwärtigen und künftigen operativen Cash Flow haben. Beziehen sich die Umrechnungsdifferenzen auf einen ausländischen Geschäftsbetrieb, der konsolidiert wird, jedoch nicht vollständig im Besitz des Mutterunternehmens steht, so sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die aus Minderheitsanteilen stammen und diesen zuzurechnen sind, diesem Minderheitenanteil zuzuweisen und als Teil der Minderheiten in der Konzernbilanz anzusetzen.

**42. Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationslandes ist, wird unter Anwendung der folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:**

- (a) *alle Beträge (d. h. Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalposten, Erträge und Aufwendungen, einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der letzten Bilanz umzurechnen, mit folgender Ausnahme:*

- (b) *bei der Umrechnung von Beträgen in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes sind als Vergleichswerte die Beträge heranzuziehen, die im betreffenden Vorjahresabschluss als Beträge des aktuellen Jahres ausgewiesen wurden (d. h. es erfolgt keine Anpassung zur Berücksichtigung späterer Preisänderungen oder späterer Änderungen der Wechselkurse).*

**43. Handelt es sich bei der funktionalen Währung eines Unternehmens um die Währung eines Hochinflationslandes, hat das Unternehmen seinen Abschluss gemäß IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationenländern anzupassen, bevor es die in Paragraph 42 genannte Umrechnungsmethode anwendet. Davon ausgenommen sind Vergleichsbeträge, die in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes umgerechnet werden (siehe Paragraph 42(b)). Wenn ein bisheriges Hochinflationsland nicht mehr als solches eingestuft wird und das Unternehmen seinen Abschluss nicht mehr gemäß IAS 29 anpasst, sind als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Umrechnung in die Darstellungswährung die an das Preisniveau angepassten Beträge maßgeblich, die zu dem Zeitpunkt galten, an dem das Unternehmen mit der Anpassung seines Abschlusses aufgehört hat.**

*Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs*

44. Die Paragraphen 45-47 finden zusätzlich zu den Paragraphen 38-43 Anwendung, wenn die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in eine Darstellungswährung umgerechnet wird, damit der ausländische Geschäftsbetrieb durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des berichtenden Unternehmens einbezogen werden kann.

45. Die Einbeziehung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in den Abschluss des berichtenden Unternehmens folgt den üblichen Konsolidierungsverfahren. Dazu zählen etwa die Eliminierung von konzerninternen Salden und Transaktionen mit einem Tochterunternehmen (siehe IAS 27 Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS und IAS 31 Anteile an Joint Ventures). Ein konzerninterner monetärer Vermögenswert (oder eine konzerninterne monetäre Schuld), ob kurzfristig oder langfristig, darf jedoch nur dann mit einem entsprechenden konzerninternen Vermögenswert (oder einer konzerninternen Schuld) verrechnet werden, wenn das Ergebnis von Währungsschwankungen im Konzernabschluss ausgewiesen wird. Dies ist deshalb der Fall, weil der monetäre Posten eine Verpflichtung darstellt, eine Währung in eine andere umzuwandeln, und das berichtende Unternehmen einen Gewinn oder Verlust aus Währungsschwankungen zu verzeichnen hat. Demgemäß wird eine derartige Umrechnungsdifferenz im Konzernabschluss des berichtenden Unternehmens weiter im Ergebnis erfasst, es sei denn, sie stammt aus Umständen, die in Paragraph 32 beschrieben wurden. In diesen Fällen wird sie bis zur Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs als Eigenkapital klassifiziert.

46. Wird der Abschluss eines ausländischen Geschäftsbetriebs zu einem anderen Stichtag als dem Stichtag des berichtenden Unternehmens aufgestellt, so erstellt dieser ausländische Geschäftsbetrieb häufig einen zusätzlichen Abschluss auf den Stichtag des berichtenden Unternehmens. Erfolgt dies nicht, so kann gemäß IAS 27 ein abweichender Abschlussstichtag verwendet werden, sofern die Unterschied nicht größer als drei Monate ist und Berichtigungen für die Auswirkungen aller bedeutenden Geschäftsvorfälle oder Ereignisse vorgenommen werden, die zwischen den abweichenden Stichtagen eingetreten sind. In einem solchen Fall werden die Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zum Wechselkurs am Bilanzstichtag des ausländischen Geschäftsbetriebs umgerechnet. Treten bis zum Bilanzstichtag des berichtenden Unternehmens erhebliche Wechselkursänderungen ein, so werden Anpassungen gemäß IAS 27 vorgenommen. Der gleiche Ansatz gilt für die Anwendung der Equity-Methode auf assoziierte Unternehmen und Joint Ventures und die Quotenkonsolidierung von Joint Ventures gemäß IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen und IAS 31.

47. *Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und jegliche am beizulegenden Zeitwert ausgerichtete Anpassungen der Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die aus dem Erwerb dieses ausländischen Geschäftsbetriebs stammen, sind als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zu behandeln. Sie werden daher in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben und sind gemäß den Paragraphen 39 und 42 zum Stichtagskurs umzurechnen.*

Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs

48. *Beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind die kumulativen Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt als separater Bestandteil des Eigenkapitals abgegrenzt wurden und die sich auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb beziehen, im Ergebnis der gleichen Periode zu erfassen, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird.*
49. Ein Unternehmen kann seine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb durch Verkauf, Liquidation, Kapitalrückzahlung oder Betriebsaufgabe, vollständig oder als Teil dieses Geschäftsbetriebs, abgeben. Die Zahlung einer Dividende ist nur dann als teilweiser Abgang eines Geschäftsbetriebs zu betrachten, wenn die Dividende eine Rückzahlung der Finanzinvestition darstellt, was beispielsweise dann der Fall ist, wenn die Dividende aus Gewinnen vor dem Unternehmenserwerb gezahlt wird. Im Fall eines teilweisen Abganges wird nur der entsprechende Anteil der damit verbundenen kumulierten Umrechnungsdifferenz als Gewinn oder Verlust einbezogen. Eine außerplanmäßige Abschreibung des Buchwertes eines ausländischen Geschäftsbetriebs ist nicht als teilweiser Abgang zu betrachten. Entsprechend wird auch kein Teil der abgegrenzten Umrechnungsgewinne oder -verluste zum Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung im Ergebnis erfasst.

#### STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN SÄMTLICHER UMRECHNUNGSDIFFERENZEN

50. Gewinne und Verluste aus Fremdwährungstransaktionen sowie Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens (einschließlich eines ausländischen Geschäftsbetriebs) können steuerliche Auswirkungen haben, die gemäß IAS 12 *Ertragssteuern* bilanziert werden.

#### ANGABEN

51. *Die Bestimmungen hinsichtlich der funktionalen Währung in den Paragraphen 53 und 55-57 beziehen sich im Falle einer Unternehmensgruppe auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens.*
52. *Folgende Angaben sind erforderlich:*
- (a) *der Betrag der Umrechnungsdifferenzen, die im Ergebnis erfasst wurden. Davon ausgenommen sind Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die gemäß IAS 39 über das Ergebnis zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet werden.*
  - (b) *der Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der als separater Posten in das Eigenkapital eingestellt wurde, und eine Überleitungsrechnung des Betrages solcher Umrechnungsdifferenzen zum Beginn und am Ende der Berichtsperiode.*
53. *Wenn die Darstellungswährung nicht der funktionalen Währung entspricht, ist dieser Umstand zusammen mit der Nennung der funktionalen Währung und einer Begründung für die Verwendung einer abweichenden Währung anzugeben.*
54. *Bei einem Wechsel der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder eines wesentlichen ausländischen Geschäftsbetriebs sind dieser Umstand und die Gründe anzugeben, die zur Umstellung der funktionalen Währung geführt haben.*
55. *Veröffentlicht ein Unternehmen seinen Abschluss in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung, darf es den Abschluss nur dann als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnen, wenn er sämtliche Anforderungen jedes anzuwendenden Standards und jeder anzuwendenden Interpretation dieser Standards, einschließlich die in den Paragraphen 39 und 42 dargelegte Umrechnungsmethode, erfüllt.*

## IAS 21

56. Ein Unternehmen stellt seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen manchmal in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, ohne die Anforderungen von Paragraph 55 zu erfüllen. Beispielsweise kommt es vor, dass ein Unternehmen nur ausgewählte Posten seines Abschlusses in eine andere Währung umrechnet. In anderen Fällen rechnet ein Unternehmen, dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, seinen Abschluss in eine andere Währung um, indem es für alle Posten den letzten Stichtagskurs verwendet. Derartige Umrechnungen entsprechen nicht den International Financial Reporting Standards und den in Paragraph 57 genannten erforderlichen Angaben.
57. **Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung oder seiner Darstellungswährung dar und werden die Anforderungen von Paragraph 55 nicht erfüllt, so hat das Unternehmen:**
- (a) **die Informationen deutlich als zusätzliche Informationen zu kennzeichnen, um sie von den Informationen zu unterscheiden, die mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmen;**
  - (b) **die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden;**
- und**
- (c) **die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechnungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.**

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

58. **Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.**
59. **Ein Unternehmen hat Paragraph 47 prospektiv auf alle Erwerbe anzuwenden, die nach Beginn der Berichtsperiode, in der dieser Standard erstmalig angewendet wird, stattfinden. Eine retrospektive Anwendung des Paragraphen 47 auf frühere Erwerbe ist zulässig. Beim Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs, der prospektiv behandelt wird, jedoch vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards stattgefunden hat, braucht das Unternehmen keine Anpassung der Vorjahre vorzunehmen und kann daher, sofern angemessen, den Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit diesem Erwerb als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die mit dem Wechselkurs zum Zeitpunkt des Erwerbs umgerechnet werden.**
60. **Alle anderen Änderungen, die sich aus der Anwendung dieses Standards ergeben, sind gemäß den Bestimmungen von IAS 8 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler zu bilanzieren.**

## RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

61. Dieser Standard ersetzt IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse (überarbeitet 1993).
62. Dieser Standard ersetzt folgende Interpretationen:
- (a) SIC-11 Fremdwährung – Aktivierung von Verlusten aus erheblichen Währungsabwertungen;
  - (b) SIC-19 Berichtswährung – Bewertung und Darstellung von Abschlüssen gemäß IAS 21 und IAS 29
- und**
- (c) SIC-30 Berichtswährung – Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung.

## ANHANG

IAS 21

**Änderungen anderer Verlautbarungen**

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

A1. In IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* werden die Paragraphen 25 und 26 wie folgt geändert:

25. **Cash Flows, die aus Geschäftsvorfällen in einer Fremdwährung entstehen, sind in der funktionalen Währung des Unternehmens zu erfassen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Zahlungszeitpunkt gültigen Umrechnungskurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung in die funktionale Währung umgerechnet wird.**
26. **Die Cash Flows eines ausländischen Tochterunternehmens sind mit dem zum Zahlungszeitpunkt geltenden Wechselkurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung in die funktionale Währung umzurechnen.**

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

Paragraph 1 der Einführung (jetzt Paragraph IN2) wird wie folgt geändert:

IN2. ...

Außerdem gibt es einige temporäre Differenzen, die keine zeitlichen Ergebnisunterschiede darstellen, beispielsweise solche temporären Differenzen, die auftreten, wenn:

- (a) die Bewertung der nicht monetären Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens in seiner funktionalen Währung erfolgt, das zu versteuernde Einkommen bzw. der steuerliche Verlust (und damit der Steuerwert der nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) jedoch in einer anderen Währung ermittelt wird;
- (b) ...

Die Paragraphen 41 und 62 werden wie folgt geändert:

41. Ein Unternehmen weist die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden in seiner funktionalen Währung aus (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*). Wird das zu versteuernde Ergebnis oder der steuerliche Verlust (und somit der Steuerwert seiner nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) des ausländischen Geschäftsbetriebes in der Fremdwährung ausgedrückt, so haben Änderungen der Wechselkurse temporäre Differenzen zur Folge, woraus sich eine latente Steuerschuld oder (unter Beachtung des Paragraphen 24) ein latenter Steueranspruch ergibt. Die sich ergebende latente Steuer wird im Ergebnis erfolgswirksam erfasst (siehe Paragraph 58).
62. Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:  
...
  - (c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*);

und

...

A3. IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationländern* wird wie folgt geändert:

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

1. **Dieser Standard ist auf den separaten Einzelabschluss nach IFRS einschließlich des Konzernabschlusses eines Unternehmens anzuwenden, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationlandes ist.**

## IAS 21

Paragraph 8 wird wie folgt geändert:

8. *Der Abschluss eines Unternehmens, dessen funktionale Währung der Währung eines Hochinflationlandes entspricht, ist unabhängig davon, ob er auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basiert, in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken. Die vom IAS 1 Darstellung des Abschlusses geforderten Vergleichszahlen zur Vorperiode sowie alle anderen Informationen zu früheren Perioden sind ebenfalls in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit anzugeben. Für die Veröffentlichung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42(b) und 43 des IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse (überarbeitet 2003) maßgeblich.*

Paragraph 17 wird wie folgt geändert:

17. Es ist möglich, dass für die Perioden, für die eine Anpassung der Sachanlagen von diesem Standard verlangt wird, kein allgemeiner Preisindex zur Verfügung steht. In diesen seltenen Fällen kann es erforderlich sein, auf eine Schätzung zurückzugreifen, die beispielsweise auf den Bewegungen des Wechselkurses der funktionalen Währung gegenüber einer relativ stabilen Fremdwährung basiert.

Paragraph 23 wird gestrichen.

Paragraph 31 wird wie folgt geändert:

31. Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten wird gemäß den Paragraphen 27 und 28 bilanziert.

Paragraph 34 wird wie folgt geändert:

34. Vergleichszahlen für die vorangegangene Periode werden unabhängig davon, ob sie auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basierten, durch Anwendung eines allgemeinen Preisindexes angepasst, damit der Vergleichsabschluss in der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit dargestellt ist. Die Informationen, die für frühere Perioden angegeben werden, werden ebenfalls in der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit ausgedrückt. Für die Veröffentlichung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42(b) und 43 des IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse (überarbeitet 2003) maßgeblich.

Paragraph 39 wird wie folgt geändert:

39. *Die folgenden Angaben sind erforderlich:*

- (a) *die Tatsache, dass der Abschluss und die Vergleichszahlen für die vorherigen Perioden auf Grund von Änderungen der allgemeinen Kaufkraft in der funktionalen Währung angepasst wurden und daher in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit angegeben sind;*

...

A4. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A5. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A6. In IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* wird Paragraph 107 wie folgt geändert:

107. *In den Abschlüssen sind für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte folgende Angaben zu machen, wobei zwischen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten und sonstigen immateriellen Vermögenswerten unterschieden wird:*

...

- (e) *eine Überleitung des Buchwertes zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe von:*

...

- (vii) *Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;*

*und*

...

A7. In IAS 41 *Landwirtschaft* wird Paragraph 50 wie folgt geändert:

50. **Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung der Änderungen des Buchwertes der biologischen Vermögenswerte zwischen dem Beginn und dem Ende der Berichtsperiode anzugeben. Die Überleitungsrechnung hat zu enthalten:**

...

- (f) **Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;**

**und**

...

A8. SIC-7 *Einführung des Euro* wird wie folgt geändert:

Paragraph 4 wird wie folgt geändert:

4. Das heißt im Besonderen, dass:

- (a) monetäre Vermögenswerte und Schulden in Fremdwährung aus Transaktionen weiterhin zum Stichtagskurs in die funktionale Währung umzurechnen sind. Etwaige sich ergebende Umrechnungsdifferenzen sind sofort als Ertrag oder als Aufwand zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen weiterhin seine bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung anzuwenden hat, die aus der Absicherung des Währungsrisikos einer vorgesehenen Transaktion entstehen.
- (b) kumulierte Umrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe weiterhin als Eigenkapital zu klassifizieren sind und nur bei der Veräußerung der Nettoinvestitionen in den ausländischen Geschäftsbetrieb im Ergebnis zu erfassen sind.

...

Der Paragraph über den Zeitpunkt des Inkrafttretens wie folgt geändert:

**Zeitpunkt des Inkrafttretens:** Diese Interpretation tritt am 1. Juni 1998 in Kraft. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß den Bestimmungen des IAS 8 vorzunehmen.

A9. IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird wie folgt geändert:

In Anhang B werden die Paragraphen B1A und B1B hinzugefügt.

B1A Ein Unternehmen braucht IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* nicht retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert anzuwenden, die sich aus Unternehmenszusammenschlüssen ergeben, die vor dem Zeitpunkt der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben. Wendet ein Unternehmen IAS 21 retrospektiv auf derartige Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert an, sind diese als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens zu behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die mit dem nach den bisherigen Rechnungslegungsstandards anzuwendenden Wechselkurs umgerechnet werden.

B1B Ein Unternehmen kann den IAS 21 retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- oder Firmenwert anwenden im Zusammenhang mit:

- (a) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die vor dem Tag der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben;
- oder
- (b) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die das Unternehmen zur Erfüllung von IAS 22 gemäß Paragraph B1 oben anpassen möchte.

## IAS 24

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 24

**Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen**

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-4
Zweck der Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	5-8
Definitionen	9-11
Angaben	12-22
Zeitpunkt des Inkrafttretens	23
Rücknahme von IAS 24 (umgegliedert 1994)	24

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 24 (umgegliedert 1994) *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ZIELSETZUNG**

1. Zielsetzung dieses Standards ist es sicherzustellen, dass die Abschlüsse eines Unternehmens die notwendigen Angaben enthalten, um das Augenmerk auf die Möglichkeit zu richten, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens durch die Existenz nahe stehender Unternehmen und Personen sowie durch Geschäftsvorfälle und ausstehende Salden mit diesen beeinflusst werden kann.

**ANWENDUNGSBEREICH**

2. **Dieser Standard ist anzuwenden bei:**
  - (a) **der Identifizierung von Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen;**
  - (b) **der Identifizierung ausstehender Salden zwischen einem Unternehmen und seinen nahe stehenden Unternehmen und Personen;**
  - (c) **der Identifizierung der Umstände, unter denen eine Angabe der Positionen unter (a) und (b) erforderlich ist;**

**und**

  - (d) **der Bestimmung der für diese Posten erforderlichen Angaben.**
3. **Dieser Standard erfordert die Angabe von Geschäftsvorfällen und ausstehenden Salden mit nahe stehenden Unternehmen und Personen in den separaten Einzelabschlüssen eines Mutterunternehmens, eines Partnerunternehmens oder eines Anteilseigners in Übereinstimmung mit IAS 27 Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS.**
4. Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen und ausstehende Salden mit anderen Unternehmen eines Konzerns werden im Abschluss des Unternehmens angegeben. Konzerninterne Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen und ausstehende Salden werden bei der Aufstellung des Konzernabschlusses eliminiert.

**ZWECK DER ANGABEN ÜBER BEZIEHUNGEN ZU NAHE STEHENDEN UNTERNEHMEN UND PERSONEN**

IAS 24

5. Beziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen sind ein normales Kennzeichen von Handel und Gewerbe. Beispielsweise wickeln Unternehmen Teile ihrer Aktivitäten über Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierte Unternehmen ab. In solchen Fällen hat das Unternehmen die Möglichkeit, durch das Vorliegen einer Beherrschung, einer gemeinsamen Führung oder eines maßgeblichen Einflusses die Finanz- und Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens zu beeinflussen.
6. Eine Beziehung zu nahe stehenden Unternehmen und Personen kann sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens auswirken. Es besteht die Möglichkeit, dass nahe stehende Unternehmen und Personen Geschäfte tätigen, die fremde Dritte nicht tätigen würden. Beispielsweise wird ein Unternehmen, das Produkte zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten an sein Mutterunternehmen verkauft, nicht zwingend zu den gleichen Konditionen an andere Kunden verkaufen. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen zu anderen Beträgen als zwischen fremden Dritten abgewickelt werden.
7. Eine Beziehung zu nahe stehenden Unternehmen und Personen kann sich auch dann auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtenden Unternehmens auswirken, wenn keine Geschäfte zwischen dem Unternehmen und nahe stehenden Unternehmen und Personen stattfinden. Die bloße Existenz der Beziehung kann ausreichen, um die Geschäftsvorfälle des berichtenden Unternehmens mit Dritten zu beeinflussen. Ein Tochterunternehmen könnte beispielsweise die Beziehungen mit einem Handelspartner beenden, weil eine Schwestergesellschaft, die im gleichen Geschäftsfeld wie der frühere Geschäftspartner tätig ist, vom Mutterunternehmen erworben wurde. Im Gegensatz dazu könnte eine Partei auf Grund des maßgeblichen Einflusses eines Dritten eine Handlung unterlassen, wenn beispielsweise ein Tochterunternehmen von seinem Mutterunternehmen die Anweisung erhalten hat, keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten auszuführen.
8. Aus diesen Gründen kann das Wissen um Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, ausstehende Salden und Beziehungen die Beurteilung der Geschäftstätigkeit durch die Abschlussadressaten beeinflussen, einschließlich der Einschätzung der Risiken und Chancen, die für das Unternehmen bestehen.

**DEFINITIONEN**

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

*Nahe stehende Unternehmen und Personen Unternehmen und Personen werden als nahe stehend betrachtet, wenn:*

*(a) die Partei direkt oder indirekt über eine oder mehrere Zwischenstufen:*

*(i) das Unternehmen (das schließt Mutterunternehmen, Tochterunternehmen und Schwestergesellschaften ein) beherrscht, von ihm beherrscht wird oder unter gemeinsamer Beherrschung steht;*

*(ii) einen Anteil am Unternehmen besitzt, der ihm maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen gewährt;*

*oder*

*(iii) an der gemeinsamen Führung des Unternehmens beteiligt ist;*

*(b) die Partei ein assoziiertes Unternehmen des anderen Unternehmens ist (wie in IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen definiert);*

*(c) die Partei ein Joint Venture ist, bei dem das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist (siehe IAS 31 Anteile an Joint Ventures);*

*(d) die Partei eine Person in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens ist;*

*(e) die Partei ein naher Familienangehöriger einer natürlichen Person gemäß (a) oder (d) ist;*

## IAS 24

- (f) die Partei ein Unternehmen ist, das von einer unter (d) oder (e) bezeichneten Person beherrscht wird, mit ihr unter gemeinsamer Beherrschung steht, von ihr maßgeblich beeinflusst wird oder die einen wesentlichen Stimmrechtsanteil, ob direkt oder indirekt, an diesem Unternehmen besitzt;

oder

- (g) die Partei eine zu Gunsten der Arbeitnehmer des Unternehmens oder eines seiner nahe stehenden Unternehmen bestehende Versorgungskasse für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist.

Als Geschäftsvorfall mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gilt die Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob dafür ein Preis berechnet wird.

Nahe Familienangehörige einer natürlichen Person sind solche Familienmitglieder, von denen angenommen werden kann, dass sie bei Transaktionen mit dem Unternehmen auf die natürliche Person Einfluss nehmen oder von ihr beeinflusst werden können. Dazu gehören:

- (a) der Lebenspartner und die Kinder der natürlichen Person;

- (b) die Kinder des Lebenspartners der natürlichen Person;

und

- (c) Angehörige der natürlichen Person und ihres Lebenspartners.

Vergütungen umfassen sämtliche Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer definiert), einschließlich Leistungen an Arbeitnehmer, auf die IFRS 2 Aktienbasierte Vergütung anzuwenden ist. Leistungen an Arbeitnehmer umfassen jegliche Formen der durch das Unternehmen gezahlten, zahlbaren oder bereitgestellten Vergütungen, die Gegenleistungen für an das Unternehmen erbrachte Dienstleistungen darstellen. Dazu gehören auch Vergütungen, die von dem Unternehmen für ein Mutterunternehmen gezahlt werden. Vergütungen umfassen:

- (a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, jährlich gezahlte Urlaubs- und Krankengelder, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für laufend beschäftigte Arbeitnehmer;

- (b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung;

- (c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und – sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind – Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie später fällige Vergütungsbestandteile;

- (d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

und

- (e) aktienbasierte Vergütungen.

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

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.

Personen in Schlüsselpositionen sind Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind; dies schließt Mitglieder der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane ein.

**Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen eines Unternehmens mitzuwirken, ohne diese Prozesse beherrschen zu können. Ein maßgeblicher Einfluss kann durch Anteilsbesitz, Satzung oder vertragliche Vereinbarungen begründet werden.**

10. Bei der Betrachtung aller möglichen Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen wird der wirtschaftliche Gehalt der Beziehung und nicht allein die rechtliche Gestaltung geprüft.
11. Im Rahmen dieses Standards sind die folgenden Parteien nicht notwendigerweise nahe stehende Unternehmen und Personen:
  - (a) zwei Unternehmen, die lediglich ein Geschäftsleitungsmitglied oder Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen gemeinsam haben, ungeachtet (d) und (f) der Definition von „nahe stehende Unternehmen und Personen“.
  - (b) zwei Partnerunternehmen, die lediglich die gemeinsame Führung eines Joint Ventures ausüben.
  - (c) (i) Kapitalgeber,  
  
(ii) Gewerkschaften,  
  
(iii) öffentliche Versorgungsunternehmen  
  
und  
  
(iv) Behörden und öffentliche Institutionen,  
  
lediglich auf Grund ihrer gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit einem Unternehmen (dies gilt auch, wenn sie den Handlungsspielraum eines Unternehmens einengen oder am Entscheidungsprozess mitwirken können);  
  
und  
  
(d) einzelne Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner oder Generalvertreter, mit denen ein Unternehmen ein wesentliches Geschäftsvolumen abwickelt, auf Grund der daraus resultierenden wirtschaftlichen Abhängigkeit.

#### ANGABEN

12. **Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen sind anzugeben, unabhängig davon, ob Geschäfte zwischen diesen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben. Das Unternehmen hat den Namen des Mutterunternehmens und, falls abweichend, des obersten beherrschenden Unternehmens anzugeben. Falls weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei Abschlüsse veröffentlicht, ist auch der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das diese veröffentlicht, anzugeben.**
13. Damit sich der Abschlussadressat ein Urteil über die Auswirkungen der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen auf das Unternehmen bilden kann, ist es sachgerecht, die Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben, bei denen ein Beherrschungsverhältnis vorliegt, unabhängig davon, ob Geschäftsvorgänge zwischen den nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben.
14. Die Offenlegung von Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen erfolgt zusätzlich zu den Angabepflichten des IAS 27, IAS 28 und IAS 31, die eine sachgerechte Aufstellung und Beschreibung der wesentlichen Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie gemeinschaftlich geführten Unternehmen vorsehen.
15. Wenn weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei Abschlüsse veröffentlicht, ist der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das diese veröffentlicht, anzugeben. Das nächsthöhere Mutterunternehmen ist das erste Mutterunternehmen im Konzern über dem unmittelbaren Mutterunternehmen, das Konzernabschlüsse veröffentlicht.
16. **Das Unternehmen hat die Vergütungen für Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen insgesamt und für jede der folgenden Kategorien anzugeben:**
  - (a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
  - (b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

## IAS 24

- (c) *andere langfristig fällige Leistungen;*
  - (d) *Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses;*  
*und*
  - (e) *aktienbasierte Vergütungen.*
17. *Falls Geschäfte zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben, hat das Unternehmen die Art der Beziehung zu den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie Informationen über die Geschäfte und die ausstehenden Salden anzugeben, um ein Verständnis der potentiellen Auswirkungen der Beziehung auf den Abschluss zu ermöglichen. Diese Angabepflichten gelten zusätzlich zu denen des Paragraphen 16 über Vergütungen für Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen. Die Mindestangaben umfassen:*
- (a) *den Betrag der Geschäftsvorfälle;*
  - (b) *den Betrag der ausstehenden Salden und*
    - (i) *ihre Bedingungen und Konditionen, einschließlich einer möglichen Besicherung, sowie die Art der Leistungserfüllung;*  
*und*
    - (ii) *Einzelheiten gewährter oder erhaltener Garantien;*
  - (c) *Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen hinsichtlich der ausstehenden Salden;*  
*und*
  - (d) *den während der Periode erfassten Aufwand für uneinbringliche oder zweifelhafte Forderungen gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen.*
18. *Die nach Paragraph 17 erforderlichen Angaben sind für jede der folgenden Kategorien getrennt zu erstellen:*
- (a) *das Mutterunternehmen;*
  - (b) *Unternehmen mit gemeinsamer Führung oder maßgeblichem Einfluss auf das Unternehmen;*
  - (c) *Tochterunternehmen;*
  - (d) *assoziierte Unternehmen;*
  - (e) *Joint Ventures, bei denen das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist;*
  - (f) *Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens;*  
*und*
  - (g) *sonstige nahe stehende Unternehmen und Personen.*
19. *Die Klassifizierung der an nahe stehende Unternehmen und Personen zu zahlenden oder von ihnen zu fordernden Beträge in unterschiedliche Kategorien von nahe stehenden Unternehmen und Personen, wie in Paragraph 18 gefordert, ist eine Erweiterung der Angabepflichten nach IAS 1 Darstellung des Abschlusses von Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang dargestellt werden müssen. Die Kategorien werden erweitert, um eine umfassendere Analyse der Salden nahe stehender Unternehmen und Personen bereitzustellen, und sind für Geschäftsvorgänge mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzuwenden.*
20. *Es folgen Beispiele von Geschäftsvorfällen, die anzugeben sind, falls sie sich auf nahe stehende Unternehmen und Personen beziehen:*
- (a) *Käufe oder Verkäufe von (fertigen oder unfertigen) Gütern;*
  - (b) *Käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten;*

- (c) geleistete oder bezogene Dienstleistungen;
  - (d) Leasingverhältnisse;
  - (e) Transfers von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung;
  - (f) Transfers auf Grund von Lizenzvereinbarungen;
  - (g) Finanzierungen (einschließlich Darlehen und Kapitaleinlagen in Form von Bar- oder Sacheinlagen);
  - (h) Gewährung von Bürgschaften oder Sicherheiten;
- und
- (i) die Erfüllung von Verbindlichkeiten für Rechnung des Unternehmens oder durch das Unternehmen für Rechnung Dritter.
21. Angaben, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen denen mit unabhängigen Geschäftspartnern entsprechen, erfolgen nur dann, wenn diese Bedingungen belegbar sind.
22. ***Gleichartige Posten dürfen zusammengefasst angegeben werden, es sei denn, eine gesonderte Angabe ist für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen auf den Abschluss des Unternehmens notwendig.***

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

#### RÜCKNAHME VON IAS 24 (UMGEGLIEDERT 1994)

24. Dieser Standard ersetzt IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehende Unternehmen und Personen* (umgegliedert 1994).
-

## ANHANG

**Änderungen zu IAS 30**

*Die Änderung in diesem Anhang ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen den Standard für eine frühere Berichtsperiode anwendet, gilt diese Änderung auch für die frühere Berichtsperiode.*

A1. In IAS 30 Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen wird Paragraph 58 wie folgt geändert:

58. Wenn eine Bank Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen unterhält, ist es sachgerecht, die Art der Beziehung zu den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie Informationen über die Geschäfte und die ausstehenden Salden anzugeben, um ein Verständnis der potentiellen Auswirkungen der Beziehung auf den Abschluss der Bank zu ermöglichen. Die Angaben erfolgen in Übereinstimmung mit IAS 24 und schliessen Angaben zur Kreditpolitik einer Bank gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen ein sowie im Hinblick auf Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen die in folgenden Posten enthaltenen Beträge:

(a) ...

---

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 27

## IAS 27

**Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS**

INHALT	Ziffer
Anwendungsbereich	1-3
Definitionen	4-8
Darstellung des Konzernabschlusses	9-11
Konsolidierungskreis	12-21
Konsolidierungsverfahren	22-36
Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen im separaten Einzelabschluss nach IFRS	37-39
Angaben	40-42
Zeitpunkt des Inkrafttretens	43
Rücknahme anderer Verlautbarungen	44-45

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 27 (überarbeitet 2000) *Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ANWENDUNGSBEREICH**

- Dieser Standard ist bei der Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen für eine Gruppe von Unternehmen unter der Beherrschung eines Mutterunternehmens anzuwenden.**
- Dieser Standard behandelt nicht die Methoden der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen und deren Auswirkungen auf die Konsolidierung, einschließlich eines aus einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwertes (siehe IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse*).
- Der Standard ist auch auf die Bilanzierungsmethode für Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen anzuwenden, wenn ein Unternehmen sich dafür entscheidet oder durch lokale Vorschriften gezwungen ist, einen separaten Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen.**

**DEFINITIONEN**

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

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

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

**Die Anschaffungskostenmethode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem Unternehmen mit den Anschaffungskosten angesetzt werden. Der Anteilseigner erfasst Erträge aus dem Anteilsbesitz nur soweit, wie der Anteilseigner Ausschüttungen aus den seit dem Zeitpunkt des Anteilerwerbs erwirtschafteten Periodenergebnissen des Beteiligungsunternehmens erhält. Erhaltene Ausschüttungen, die über diese Ergebnisse hinausgehen, werden als Kapitalrückzahlung angesehen und verringern die Anschaffungskosten der Anteile.**

**Ein Konzern ist ein Mutterunternehmen mit allen seinen Tochterunternehmen.**

## IAS 27

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

**Ein Mutterunternehmen ist ein Unternehmen mit einem oder mehreren Tochterunternehmen.**

**Separate Abschlüsse nach IFRS sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.**

**Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.**

5. Ein Mutterunternehmen oder sein Tochterunternehmen kann Anteilseigner eines assoziierten oder Partnerunternehmens eines gemeinsam geführten Unternehmens sein. In diesen Fällen gilt der in Übereinstimmung mit diesem Standard aufgestellte und dargestellte Konzernabschluss als in Übereinstimmung mit IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*.
6. Für ein in Paragraph 5 beschriebenes Unternehmen ist der separate Einzelabschluss nach IFRS ein Abschluss, der zusätzlich zu den in Paragraph 5 genannten Abschlüssen aufgestellt und dargestellt wird. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind diesen Abschlüssen weder anzuhängen, noch beizufügen.
7. Der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen, noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder Partnerunternehmen an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist, stellt keinen separaten Abschluss nach IFRS dar.
8. Ein Mutterunternehmen, das nach Paragraph 10 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, kann einen separaten Einzelabschluss nach IFRS als seinen einzigen Abschluss vorlegen.

#### DARSTELLUNG DES KONZERNABSCHLUSSES

9. **Ein Mutterunternehmen, ausgenommen Mutterunternehmen gemäß Paragraph 10, hat einen Konzernabschluss aufzustellen, in dem es seine Anteile an Tochterunternehmen in Übereinstimmung mit diesem Standard konsolidiert.**
10. **Ein Mutterunternehmen braucht dann, und nur dann, keinen Konzernabschluss aufzustellen, wenn:**
  - (a) **das Mutterunternehmen selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen ist oder das Mutterunternehmen ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens ist und die anderen Anteilseigner, einschließlich der nicht stimmberechtigten, darüber unterrichtet sind, dass das Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss aufstellt, und dazu keine Einwendungen erheben;**
  - (b) **die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Mutterunternehmens an keiner Börse (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt werden;**
  - (c) **das Mutterunternehmen bei keiner Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde ihre Abschlüsse zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse an einer Wertpapierbörse eingereicht hat oder dies beabsichtigt;**

**und**

  - (d) **das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Mutterunternehmens einen Konzernabschluss aufstellt, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.**
11. Ein Mutterunternehmen, das nach Paragraph 10 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, und nur einen separaten Einzelabschluss nach IFRS aufstellt, handelt in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37-42.

#### KONSOLIDIERUNGSKREIS

12. **Der Konzernabschluss schließt alle Tochterunternehmen des Mutterunternehmens ein, mit Ausnahme der in Paragraph 16 aufgeführten.**

13. Eine Beherrschung wird dann angenommen, wenn das Mutterunternehmen, entweder direkt oder indirekt über Tochterunternehmen, über mehr als die Hälfte der Stimmrechte eines Unternehmens verfügt; dies gilt nicht, wenn sich in außergewöhnlichen Umständen eindeutig nachweisen lässt, dass ein derartiger Besitz keine Beherrschung begründet. Eine Beherrschung liegt ebenfalls vor, wenn das Mutterunternehmen die Hälfte oder weniger als die Hälfte der Stimmrechte an einem Unternehmen hält, sofern Folgendes erfüllt ist (\*):
- (a) die Möglichkeit, über mehr als die Hälfte der Stimmrechte kraft einer mit anderen Anteilseignern abgeschlossenen Vereinbarung zu verfügen;
  - (b) die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung zu bestimmen;
  - (c) die Möglichkeit, die Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane zu ernennen oder abzuberufen, wobei die Verfügungsgewalt über das andere Unternehmen bei diesen Organen liegt;
- oder
- (d) die Möglichkeit, die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu bestimmen, wobei die Verfügungsgewalt über das andere Unternehmen bei diesen Organen liegt.
14. Ein Unternehmen kann Aktienoptionsscheine, Aktienkaufoptionen, Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente halten, die in Stammaktien oder in ähnliche Instrumente eines anderen Unternehmens umwandelbar sind, bei deren Ausübung oder Umwandlung dem ausübenden Unternehmen möglicherweise Stimmrechte verliehen oder die Stimmrechte eines anderen Anteilseigners über die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens beschränkt werden (potenzielle Stimmrechte). Die Existenz und Auswirkung von potenziellen Stimmrechten, die gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden können, einschliesslich von anderen Unternehmen gehaltener potenzieller Stimmrechte, sind bei der Beurteilung zu berücksichtigen, ob ein Unternehmen die Möglichkeit besitzt, die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu bestimmen. Potenzielle Stimmrechte können nicht gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden, wenn sie zum Beispiel erst zu einem zukünftigen Datum oder bei Eintritt eines zukünftigen Ereignisses ausgeübt oder umgewandelt werden können.
15. Bei der Beurteilung, ob potenzielle Stimmrechte zur Beherrschung beitragen, hat das Unternehmen alle Tatsachen und Umstände zu untersuchen (einschließlich der Ausübungsbedingungen potenzieller Stimmrechte und sonstiger vertraglicher Vereinbarungen, gleich ob in der Einzelfallbetrachtung oder im Zusammenhang), welche die potenziellen Stimmrechte beeinflussen, ausgenommen die Absicht des Managements und die finanziellen Möglichkeiten zur Ausübung oder Umwandlung.
16. **Ein Tochterunternehmen ist von der Konsolidierung auszuschließen, wenn ein substanzieller Hinweis besteht, dass (a) eine Beherrschung nur vorübergehend begründet wird, weil das Tochterunternehmen ausschließlich zum Zweck der Wiederveräußerung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt erworben wurde und (b) das Management aktiv einen Käufer sucht. Die Anteile an solchen Tochterunternehmen sind in Übereinstimmung mit IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, als zu Handelszwecken gehalten einzustufen und zu bilanzieren.**
17. Wenn ein zuvor gemäß Paragraph 16 von der Konsolidierung ausgeschlossenes Tochterunternehmen nicht innerhalb von zwölf Monaten veräußert wird, muss es ab dem Erwerbszeitpunkt konsolidiert werden (siehe IAS 22). Die Abschlüsse für die Perioden seit dem Erwerb sind entsprechend anzupassen.
18. In Ausnahmefällen kann ein Unternehmen einen Käufer für ein Tochterunternehmen gefunden haben, das von der Konsolidierung gemäß Paragraph 16 ausgenommen ist, hat den Verkauf jedoch nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Erwerb wegen der erforderlichen Genehmigungen durch Aufsichtsbehörden oder andere Instanzen abschließen können. Das Unternehmen ist nicht zur Konsolidierung eines solchen Tochterunternehmens verpflichtet, wenn der Verkauf am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen ist und kein Grund zur Annahme besteht, er würde nicht in Kürze nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen.
19. Eine Tochtergesellschaft ist nicht deshalb von der Konsolidierung ausgeschlossen, nur weil der Anteilsbesitzer eine Wagniskapital-Organisation, ein Investmentfonds, ein Unit Trusts oder ein ähnliches Unternehmen ist.
20. Ein Tochterunternehmen ist nicht von der Konsolidierung auszuschließen, wenn sich die Geschäftstätigkeit dieses Tochterunternehmens von der Geschäftstätigkeit anderer Unternehmen des Konzerns unterscheidet. Durch eine Konsolidierung solcher Tochterunternehmen bei gleichzeitiger Angabe zusätzlicher Informationen über ihre abweichende Geschäftstätigkeit im Konzernabschluss werden bessere Informationen zur Verfügung gestellt als ohne Konsolidierung. Beispielsweise helfen die von IAS 14 *Segmentberichterstattung* verlangten Angabepflichten, die Bedeutung abweichender Geschäftsfelder innerhalb des Konzerns zu erläutern.

(\*) Siehe auch SIC-12, Konsolidierung – Zweckgesellschaften.

## IAS 27

21. Ein Mutterunternehmen beherrscht ein Beteiligungsunternehmen dann nicht mehr, wenn es nicht mehr in der Lage ist, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus seiner Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Ein Verlust der Beherrschung kann ohne Änderung der absoluten oder relativen Eigentumsverhältnisse eintreten. Das kann beispielsweise eintreten, wenn ein Tochterunternehmen unter die Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtsbehörden gerät. Es könnte auch das Ergebnis vertraglicher Vereinbarungen sein.

**KONSOLIDIERUNGSVERFAHREN**

22. Bei der Aufstellung des Konzernabschlusses werden die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen durch Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge und der Aufwendungen zusammengefasst. Damit der Konzernabschluss die Rechnungslegungsinformationen über den Konzern so darstellt, als ob es sich bei dem Konzern um ein einziges Unternehmen handelt, sind die folgenden Schritte zu beachten:

- (a) der Buchwert der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an jedem einzelnen Tochterunternehmen und der Anteil des Mutterunternehmens am Eigenkapital jedes Tochterunternehmens werden eliminiert (siehe IAS 22, der auch die Behandlung eines resultierenden Geschäfts- oder Firmenwertes beschreibt);

- (b) Minderheitsanteile am Periodenergebnis konsolidierter Tochterunternehmen in der Berichtsperiode werden ermittelt;

und

- (c) Minderheitsanteile am Reinvermögen konsolidierter Tochterunternehmen werden ermittelt und in der Konzernbilanz getrennt von den Schulden und dem Eigenkapital, das auf Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt, ausgewiesen. Minderheitsanteile am Reinvermögen bestehen aus:

- (i) dem Betrag der Minderheitsanteile zum Zeitpunkt des ursprünglichen Zusammenschlusses, welcher gemäß IAS 22 ermittelt wurde;

und

- (ii) dem Anteil der Minderheit an den Eigenkapitalbewegungen seit dem Zeitpunkt des Zusammenschlusses.

23. Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen, werden die Anteile am Periodenergebnis und den Eigenkapitalbewegungen dem Mutterunternehmen und den Minderheitsanteilen auf Grundlage der bestehenden Eigentümerverhältnisse zugewiesen und stellen keine mögliche Ausübung oder Wandlung potenzieller Stimmrechte dar.

24. **Konzerinterne Salden, Transaktionen, Gewinne und Aufwendungen sind in voller Höhe zu eliminieren.**

25. Konzerninterne Salden und Transaktionen, einschließlich Gewinne, Aufwendungen und Dividenden, werden in voller Höhe eliminiert. Gewinne oder Verluste aus konzerninternen Transaktionen, die im Buchwert von Vermögenswerten, wie Vorräten und Anlagevermögen, enthalten sind, sind in voller Höhe zu eliminieren. Konzerninterne Verluste können auf eine Wertminderung hinweisen, die im Konzernabschluss ausgewiesen werden muss. IAS 12 *Ertragsteuern* ist auf zeitliche Differenzen auf Grund der Eliminierung von Gewinnen und Verlusten infolge Transaktionen innerhalb des Konzerns anzuwenden.

26. **Die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, sind gewöhnlich auf den gleichen Stichtag aufgestellt. Weichen die Abschlussstichtage des Mutterunternehmens und eines Tochterunternehmens voneinander ab, dann stellt das Tochterunternehmen einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Mutterunternehmens auf, sofern dies nicht undurchführbar ist.**

27. **Wird in Übereinstimmung mit Paragraph 26 der Abschluss eines Tochterunternehmens, der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses herangezogen wird, zu einem vom Mutterunternehmen abweichenden Stichtag aufgestellt, so sind Berichtigungen für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse vorzunehmen, die zwischen diesem Stichtag und dem Stichtag des Mutterunternehmens eingetreten sind. Der Unterschied zwischen den Abschlussstichtagen von Tochterunternehmen und Mutterunternehmen darf nicht mehr als drei Monate betragen. Die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen zwischen den Berichtsstichtagen müssen von Periode zu Periode gleich bleiben.**

28. **Bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses sind für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden.**

29. Wenn ein Konzernunternehmen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anwendet, die sich von den im Konzernabschluss für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendeten unterscheiden, sind bei der Aufstellung des Konzernabschlusses sachgerechte Berichtigungen in seinem Abschluss durchzuführen.
30. Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens werden entsprechend IAS 22 ab dem Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen. Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens bleiben bis zu dem Zeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen, an dem die Beherrschung durch das Mutterunternehmen endet. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erlös aus der Veräußerung des Tochterunternehmens und seinem Buchwert, einschließlich der kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*, im Eigenkapital erfasst wurden, wird zum Zeitpunkt der Veräußerung in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn oder Verlust aus dem Abgang des Tochterunternehmens erfasst.
31. **Anteile an einem Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an, ab dem die Anteile nicht mehr die Kriterien eines Tochterunternehmens erfüllen, gemäß IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung bilanziert, sofern sie nicht zu einem assoziierten Unternehmen gemäß IAS 28 oder zu einem gemeinsam geführten Unternehmen gemäß IAS 31 werden.**
32. **Der Buchwert der Anteile zu dem Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen aufhört, Tochterunternehmen zu sein, wird als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung von finanziellen Vermögenswerten in Übereinstimmung mit IAS 39 betrachtet.**
33. **Minderheitsanteile sind in der Konzernbilanz innerhalb des Eigenkapitals getrennt vom Eigenkapital des Mutterunternehmens auszuweisen. Minderheitsanteile am Konzernergebnis sind gleichfalls gesondert anzugeben.**
34. Das Periodenergebnis wird auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens und die Minderheitsanteile aufgeteilt. Weil es sich in beiden Fällen um Eigenkapital handelt, ist der den Minderheitsanteilen zugeordnete Betrag kein Ertrag oder Aufwand.
35. Die auf Minderheitsanteile entfallenden Verluste eines konsolidierten Tochterunternehmens können den auf diese Anteile entfallenden Anteil am Eigenkapital des Tochterunternehmens übersteigen. Der übersteigende Betrag und jeder weitere auf Minderheitsanteile entfallende Verlust ist gegen die Mehrheitsbeteiligung am Konzerneigenkapital zu verrechnen, mit Ausnahme des Betrages, für den die Minderheiten eine verbindliche Verpflichtung besitzen und in der Lage sind, die Verluste auszugleichen. Falls das Tochterunternehmen zu einem späteren Zeitpunkt Gewinne ausweist, sind diese in voller Höhe der Mehrheitsbeteiligung zuzuweisen, bis der zuvor von der Mehrheit übernommene Verlustanteil der Minderheiten zurückerstattet ist.
36. Falls ein Tochterunternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, welche von Minderheitsanteilen gehalten werden und als Eigenkapital ausgewiesen sind, hat das Mutterunternehmen seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Vorzugsdividende auf diese Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob ein Dividendenbeschluss vorliegt.

**BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN TOCHTERUNTERNEHMEN, GEMEINSAM GEFÜHRTEN UNTERNEHMEN UND ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN IM SEPARATEN EINZELABSCHLUSS NACH IFRS**

37. **Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS aufgestellt, dann sind die Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen wie folgt zu bilanzieren:**
- (a) **zu Anschaffungskosten,**
- oder**
- (b) **in Übereinstimmung mit IAS 39.**

**Für jede Kategorie von Anteilen gelten die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.**

38. Dieser Standard schreibt nicht vor, welches Unternehmen separate Einzelabschlüsse nach IFRS erstellt, die zur Veröffentlichung geeignet sind. Die Paragraphen 37 und 39-42 gelten dann, wenn ein Unternehmen einen separaten Einzelabschluss nach IFRS aufstellt, der den International Financial Reporting Standards entspricht. Ein Unternehmen hat auch Konzernabschlüsse zur Veröffentlichung gemäß Paragraph 9 aufzustellen, sofern nicht eine Freistellung auf Grund Paragraph 10 in Betracht kommt.

## IAS 27

39. *Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss in Übereinstimmung mit IAS 39 bilanziert werden, sind im separaten Einzelabschluss des Anteilseigners nach IFRS in gleicher Weise zu bilanzieren.*

## ANGABEN

40. *Folgende Angaben sind im Konzernabschluss erforderlich:*

- (a) *die Tatsache, das ein Tochterunternehmen nicht in Übereinstimmung mit Paragraph 16 konsolidiert wurde;*
- (b) *[gestrichen]*
- (c) *die Art der Beziehung zwischen Mutterunternehmen und einem Tochterunternehmen, wenn dem Mutterunternehmen, direkt oder indirekt über Tochterunternehmen, nicht mehr als die Hälfte der Stimmrechte gehört;*
- (d) *die Begründung, warum der Besitz unmittelbar oder mittelbar durch Tochtergesellschaften von mehr als der Hälfte der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte keine Beherrschung darstellt;*
- (e) *der Abschlussstichtag eines Tochterunternehmens, wenn der Abschluss zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verwendet wird und dieser Stichtag oder die Berichtsperiode von denen des Mutterunternehmens abweichen, sowie die Gründe für die Verwendung unterschiedlicher Stichtage oder Berichtsperioden;*

*und*

- (f) *Art und Umfang erheblicher Beschränkungen (z.B. aus Darlehensvereinbarungen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) seiner Fähigkeit zum Mitteltransfer in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an das Mutterunternehmen.*

41. *Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS für ein Mutterunternehmen aufgestellt, das sich in Übereinstimmung mit Paragraph 10 entschließt, keinen Konzernabschluss aufzustellen, dann müssen die separaten Einzelabschlüssenach IFRS folgende Angaben enthalten:*

- (a) *die Tatsache, das es sich bei den Abschlüssen um separate Einzelabschlüsse nach IFRS handelt; dass von der Befreiung von der Konsolidierung Gebrauch gemacht wurde, Name und Gründungs- oder Sitzland des Unternehmens, dessen Konzernabschluss nach den Regeln der International Financial Reporting Standards zur Veröffentlichung erstellt wurde und die Anschrift, unter welcher der Konzernabschluss erhältlich ist;*
- (b) *eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote;*

*und*

- (c) *eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode der unter (b) aufgeführten Anteile.*

42. *Werden separate Einzelabschlüsse nach IFRS für ein Mutterunternehmen (ausgenommen ein Mutterunternehmen nach Paragraph 41), Partnerunternehmen mit Beteiligung an einem gemeinsam geführten Unternehmen oder einen Anteilseigner an einem assoziierten Unternehmen aufgestellt, dann müssen die separaten Einzelabschlüsse nach IFRS folgende Angaben enthalten:*

- (a) *die Tatsache, das es sich bei den Abschlüssen um separate Einzelabschlüsse nach IFRS handelt und die Gründe, warum die Abschlüsse aufgestellt wurden, sofern nicht gesetzlich vorgeschrieben;*
- (b) *eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinsam geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote;*

*und*

- (c) *eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode der unter (b) aufgeführten Anteile;*

*sowie die Angabe der in Übereinstimmung mit Paragraph 9 dieses Standards, mit IAS 28 und mit IAS 31 aufgestellten Abschlüsse, auf die sie sich beziehen.*

IAS 27

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

#### RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

44. Dieser Standard ersetzt IAS 27 Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen (überarbeitet 2000).
45. Der Standard ersetzt außerdem SIC-33, Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode – Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten.
-

**Änderung anderer Verlautbarungen**

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, gelten diese Änderungen auch für die frühere Periode.

A1. In IAS 22 Unternehmenszusammenschlüsse wird Paragraph 1 geändert und lautet wie folgt:

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

...

**Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.**

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

A2. [Änderung betrifft nicht den Kerntext der Standards]

A3. SIC-12 Konsolidierung – Zweckgesellschaften wird geändert, wie nachstehend beschrieben.

Der Verweis wird geändert und lautet wie folgt:

**Verweis:** IAS 27 Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS

Die Paragraphen 9, 10 und 11 werden geändert und lauten wie folgt:

9. Im Zusammenhang mit einer SPE kann Beherrschung durch die Vorherbestimmung der Geschäftstätigkeit der SPE (die als „Autopilot“ tätig ist) oder anders entstehen. IAS 27.13 gibt mehrere Umstände an, die eine Beherrschung sogar in den Fällen zur Folge haben, in denen ein Unternehmen die Hälfte der Stimmrechte eines anderen Unternehmens oder weniger hält. Daneben kann eine Beherrschung sogar in Fällen bestehen, in denen ein Unternehmen wenig oder kein Eigenkapital der Zweckgesellschaft (SPE) hält. Die Anwendung des Control-Konzeptes erfordert in jedem einzelnen Fall eine Beurteilung unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Faktoren.
10. Zusätzlich zu den in IAS 27.13 beschriebenen Situationen können zum Beispiel folgende Umstände auf ein Verhältnis hinweisen, bei dem ein Unternehmen eine Zweckgesellschaft beherrscht und folglich die Zweckgesellschaft zu konsolidieren hat (zusätzliche Anwendungsleitlinien werden im Anhang dieser Interpretation aufgeführt):
  - (a) bei wirtschaftlicher Betrachtung wird die Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zu Gunsten des Unternehmens entsprechend seiner besonderen Geschäftsbedürfnisse geführt, so dass das Unternehmen Nutzen aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zieht;
  - (b) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über die Entscheidungsmacht, die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zu ziehen, oder das Unternehmen hat durch die Einrichtung eines „Autopilot“-Mechanismus diese Entscheidungsmacht delegiert;
  - (c) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der Zweckgesellschaft zu ziehen, und ist deshalb unter Umständen Risiken ausgesetzt, die mit der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft verbunden sind;oder
  - (d) bei wirtschaftlicher Betrachtung behält das Unternehmen die Mehrheit der mit der Zweckgesellschaft verbundenen Residual- oder Eigentumsrisiken oder Vermögenswerte, um Nutzen aus ihrer Geschäftstätigkeit zu ziehen.

11. [gestrichen]

**IAS 27**

- A4. Bei den International Financial Reporting Standards, einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden die Verweise auf die aktuelle Version von IAS 27 *Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen* geändert in IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS*.
-

## IAS 28

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 28

**Anteile an assoziierten Unternehmen**

INHALT	Ziffer
Anwendungsbereich	1
Definitionen	2-12
Maßgeblicher Einfluss	6-10
Equity-Methode	11-12
Anwendung der Equity-Methode	13-36
Wertminderungsaufwand	31-34
Separater Einzelabschluss nach IFRS	35-36
Angaben	37-40
Zeitpunkt des Inkrafttretens	41
Rücknahme anderer Verlautbarungen	42-43

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 28 (überarbeitet 2000) *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ANWENDUNGSBEREICH**

1. **Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen anzuwenden. Er ist jedoch nicht auf Anteile an assoziierten Unternehmen anzuwenden, die gehalten werden von:**

(a) **Wagniskapital-Organisationen**

*oder*

(b) **Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen,**

*die bei erstmaligem Ansatz als erfolgswirksam mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten waren oder die als zu Handelszwecken klassifiziert und in Übereinstimmung mit IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung bilanziert wurden. Solche Anteile werden in Übereinstimmung mit IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert bewertet, wobei Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im Periodenergebnis erfasst werden.*

**DEFINITIONEN**

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

**Ein assoziiertes Unternehmen ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa eine Personengesellschaft, bei welchem der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss verfügt und das weder ein Tochterunternehmen noch ein Anteil an einem Joint Venture ist.**

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

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

**Die Equity-Methode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden und in der Folge entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am sich ändernden Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens berichtigt werden. Das Periodenergebnis des Anteilseigners enthält den Anteil des Anteilseigners am Erfolg des Beteiligungsunternehmens.**

**Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.**

**Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.**

**Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, jedoch nicht die Beherrschung oder gemeinsame Führung der Entscheidungsprozesse.**

**Ein Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa eine Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.**

3. Ein Abschluss, bei dem die Equity-Methode angewendet wird, stellt keinen separaten Einzelabschluss nach IFRS dar, ebenso wenig wie der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen, noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder das Partnerunternehmen bei einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist.
4. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind solche Abschlüsse, die zusätzlich zum Konzernabschluss veröffentlicht werden, Abschlüsse, bei denen Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden und Abschlüsse bei denen Anteile von Partnerunternehmen an Joint Ventures quotenkonsolidiert werden. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS können diesen Abschlüssen als Anhang oder als Anlage beigefügt werden.
5. Unternehmen, die in Übereinstimmung mit Paragraph 10 des IAS 27 Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS von der Konsolidierung oder nach Paragraph 2 des IAS 31 Anteile an Joint Ventures von der Quotenkonsolidierung oder nach Paragraph 13(c) dieses Standards von der Anwendung der Equity-Methode befreit sind, können separate Einzelabschlüsse nach IFRS als ihren einzigen Abschluss veröffentlichen.

#### Maßgeblicher Einfluss

6. Hält ein Anteilseigner direkt oder indirekt (z.B. durch Tochterunternehmen) 20 % oder mehr der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen, besteht die Vermutung, dass ein maßgeblicher Einfluss des Anteilseigners vorliegt, es sei denn dies kann eindeutig widerlegt werden. Umgekehrt wird bei einem direkt oder indirekt (z.B. durch ein Tochterunternehmen) gehaltenen Stimmrechtsanteil des Anteilseigners von weniger als 20 % vermutet, dass der Anteilseigner über keinen maßgeblichen Einfluss verfügt, es sei denn, dass dieser Einfluss eindeutig nachgewiesen werden kann. Ein erheblicher Anteilsbesitz oder ein Mehrheitsbesitz eines anderen Anteilseigners schließen nicht notwendigerweise aus, dass ein Anteilseigner über einen maßgeblichen Einfluss verfügt.
7. Liegt einer oder liegen mehrere der folgenden Indikatoren vor, kann in der Regel auf das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses des Anteilseigners geschlossen werden:
  - (a) Zugehörigkeit zum Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens;
  - (b) Teilnahme an den Entscheidungsprozessen, einschließlich der Teilnahme an Entscheidungen über Dividenden oder sonstige Ausschüttungen;
  - (c) wesentliche Geschäftsvorfälle zwischen dem Anteilseigner und dem Beteiligungsunternehmen;
  - (d) Austausch von Führungspersonal;oder
  - (e) Bereitstellung von bedeutenden technischen Informationen.

## IAS 28

8. Ein Unternehmen kann Aktienoptionsscheine, Aktienkaufoptionen, Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente, die in Stammaktien oder in ähnliche Instrumente eines anderen Unternehmens umwandelbar sind, halten, deren Ausübung oder Umwandlung dem ausübenden Unternehmen die Möglichkeit gibt, zusätzliche Stimmrechte über die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu erlangen oder die Stimmrechte eines anderen Anteilseigners über diese zu beschränken (d.h. potenzielle Stimmrechte). Die Existenz und Auswirkung potenzieller Stimmrechte, die gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden können, einschließlich der von anderen Unternehmen gehaltenen potenziellen Stimmrechte, sind bei der Beurteilung, ob ein Unternehmen über maßgeblichen Einfluss verfügt, zu berücksichtigen. Potenzielle Stimmrechte können nicht gegenwärtig ausgeübt oder umgewandelt werden, wenn sie zum Beispiel erst zu einem zukünftigen Datum oder bei Eintritt eines zukünftigen Ereignisses ausgeübt oder umgewandelt werden können.
9. Bei der Beurteilung, ob potenzielle Stimmrechte zum maßgeblichen Einfluss beitragen, hat das Unternehmen alle Tatsachen und Umstände zu untersuchen (einschließlich der Ausübungsbedingungen potenzieller Stimmrechte und sonstiger vertraglicher Vereinbarungen, gleich ob in der Einzelfallbetrachtung oder im Zusammenhang), welche die potenziellen Stimmrechte beeinflussen, mit Ausnahme der Handlungsabsichten des Managements und der finanziellen Fähigkeit zur Ausübung oder Umwandlung.
10. Ein Unternehmen verliert den maßgeblichen Einfluss über ein Beteiligungsunternehmen, wenn es die Möglichkeit verliert, an dessen finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungsprozessen teilzuhaben. Ein Verlust des maßgeblichen Einflusses kann mit oder ohne Änderung der absoluten oder relativen Eigentumsverhältnisse eintreten. Ein solcher Verlust kann beispielsweise eintreten, wenn ein assoziiertes Unternehmen unter die Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtsbehörden fällt. Der Verlust kann auch als Ergebnis vertraglicher Vereinbarungen eintreten.

*Equity-Methode*

11. Bei der Equity-Methode werden die Anteile am assoziierten Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt. In der Folge erhöht oder verringert sich der Buchwert der Anteile entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am Periodenergebnis des Beteiligungsunternehmens. Der Anteil des Anteilseigners am Erfolg des Beteiligungsunternehmens wird in dessen Periodenergebnis ausgewiesen. Vom Beteiligungsunternehmen empfangene Ausschüttungen vermindern den Buchwert der Anteile. Änderungen des Buchwerts können auch auf Grund von Änderungen der Beteiligungsquote des Anteilseigners notwendig sein, welche sich aufgrund erfolgsneutraler Änderungen des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens ergeben. Solche Änderungen entstehen unter Anderem infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen und aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen. Der Anteil des Anteilseigners an diesen Änderungen wird unmittelbar im Eigenkapital des Anteilseigners erfasst.
12. Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen, werden die Anteile des Anteilseigners am Periodenergebnis und an Eigenkapitaländerungen beim Beteiligungsunternehmen auf Grundlage der bestehenden Eigentumsverhältnisse bestimmt und spiegeln nicht eine mögliche Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stimmrechte wider.

## ANWENDUNG DER EQUITY-METHODE

13. **Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind nach der Equity-Methode zu bilanzieren, ausgenommen wenn:**
  - (a) **substanzielle Hinweise bestehen, dass die Anteile mit der Absicht erworben wurden, sie innerhalb von zwölf Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt zu veräußern, und dass das Management aktiv einen Käufer sucht;**
  - (b) **die Ausnahme nach Paragraph 10 des IAS 27 greift, die einem Mutterunternehmen, das Anteile an einem assoziierten Unternehmen besitzt, gestattet, keinen Konzernabschluss zu veröffentlichen;**

**oder**

  - (c) **alle folgenden Punkte zutreffen:**
    - (i) **der Anteilseigner ist selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens und die anderen Anteilseigner, einschließlich der nicht stimmberechtigten, sind darüber unterrichtet und erheben keine Einwendungen, dass der Anteilseigner die Equity-Methode nicht anwendet;**
    - (ii) **die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Anteilseigners werden nicht am Kapitalmarkt (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;**

(iii) *der Anteilseigner hat seine Abschlüsse nicht zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse am Kapitalmarkt bei einer Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde eingereicht oder beabsichtigt dies zu tun;*

**und**

(iv) *das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Anteilseigners stellt einen Konzernabschluss auf, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.*

14. **Die in Paragraph 13(a) beschriebenen Anteile sind in Übereinstimmung mit IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten einzustufen und zu bilanzieren.**
15. Wenn zuvor in Übereinstimmung mit IAS 39 bilanzierte Anteile an einem assoziierten Unternehmen nicht innerhalb von zwölf Monaten veräußert werden, müssen sie ab dem Erwerbszeitpunkt unter Anwendung der Equity-Methode konsolidiert werden (siehe IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Die Abschlüsse für die Perioden seit dem Erwerb sind entsprechend anzupassen.
16. In Ausnahmefällen kann ein Unternehmen einen Käufer, wie in Paragraph 13(a) beschrieben, für ein assoziiertes Unternehmefunden haben, den Verkauf jedoch, aufgrund der erforderlichen Genehmigungen durch Aufsichtsbehörden oder andere Instanzen, nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Erwerb abgeschlossen haben. Das Unternehmen ist nicht verpflichtet bei der Konsolidierung eines solchen assoziierten Unternehmens die Equity-Methode anzuwenden, wenn der Verkauf am Bilanzstichtag in Gange ist und kein Grund zur Annahme besteht, er würde nicht kurz nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen werden.
17. Die Erfassung von Erträgen auf Basis der erhaltenen Dividenden spiegelt unter Umständen nicht in angemessener Weise die Erträge wider, die ein Anteilseigner aus Anteilen an einem assoziierten Unternehmen erzielt hat, da die erhaltenen Dividenden nur einen geringen Zusammenhang mit der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens aufweisen können. Da der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss auf das assoziierte Unternehmen verfügt, hat er ein Interesse an der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens und demzufolge der Verzinsung des eingesetzten Kapitals. Dieses Beteiligungsanteil am assoziierten Unternehmen erweitert. Dementsprechend bietet die Anwendung der Equity-Methode mehr Informationen über das Reinvermögen und das Periodenergebnis des Anteilseigners.
18. **Mit dem Zeitpunkt des Wegfallens des maßgeblichen Einflusses auf ein assoziiertes Unternehmen hat ein Anteilseigner die Anwendung der Equity-Methode einzustellen und die Anteile in Übereinstimmung mit IAS 39 zu bilanzieren, vorausgesetzt, das assoziierte Unternehmen wird kein Tochterunternehmen oder ein Joint Venture, wie in IAS 31 definiert.**
19. **Der Buchwert der Anteile zu dem Zeitpunkt, in dem ein Unternehmen aufhört assoziiertes Unternehmen zu sein, wird als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung von finanziellen Vermögenswerten in Übereinstimmung mit IAS 39 betrachtet.**
20. Viele der für die Anwendung der Equity-Methode sachgerechten Verfahren ähneln den Konsolidierungsverfahren des IAS 27. Außerdem werden die grundlegenden Vorgehensweisen, welche den Konsolidierungsverfahren beim Erwerb eines Tochterunternehmens zu Grunde liegen, ebenfalls bei der Bilanzierung eines Erwerbs von Anteilen an einem assoziierten Unternehmen übernommen.
21. Der Anteil einer Gruppe an einem assoziierten Unternehmen ist die Summe der vom Mutterunternehmen und ihren Tochterunternehmen gehaltenen Anteile. Die gehaltenen Anteile der anderen assoziierten Unternehmen oder Joint Ventures der Gruppe bleiben für diese Zwecke unberücksichtigt. Wenn ein assoziiertes Unternehmen Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Joint Ventures besitzt, sind bei der Anwendung der Equity-Methode das Ergebnis und das Reinvermögen zu berücksichtigen, wie sie im Abschluss des assoziierten Unternehmens nach erforderlichen Änderungen zur Berücksichtigung der einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (siehe Paragraphen 26 und 27), ausgewiesen werden (einschließlich des Anteils des assoziierten Unternehmens am Ergebnis und Reinvermögen seiner assoziierten Unternehmen und Joint Ventures).
22. Gewinne und Verluste aus „Upstream“- und „Downstream“- Transaktionen zwischen einem Anteilseigner (einschließlich seiner konsolidierten Tochterunternehmen) und einem assoziierten Unternehmen sind im Abschluss des Anteilseigners nur entsprechend dem Anteil unabhängiger Anteilseigner am assoziierten Unternehmen zu erfassen. „Upstream“- Transaktionen sind beispielsweise Verkäufe von Vermögenswerten eines assoziierten Unternehmens an den Anteilseigner. „Downstream“- Transaktionen sind beispielsweise Verkäufe von Vermögenswerten eines Anteilseigners an ein assoziiertes Unternehmen. Der Anteil des Anteilseigners am Gewinn und Verlust des assoziierten Unternehmens aus solchen Transaktionen wird eliminiert.

## IAS 28

23. Anteile an einem assoziierten Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an nach der Equity-Methode bilanziert, ab dem die Kriterien eines assoziierten Unternehmens erfüllt sind. Beim Anteilserwerb wird der Unterschiedsbetrag (ob positiv oder negativ) zwischen den Anschaffungskosten und dem Anteil des Anteilseigners an den beizulegenden Zeitwerten des identifizierbaren Reinvermögens des assoziierten Unternehmens als Geschäfts- oder Firmenwert bilanziert (siehe IAS 22). Der Geschäfts- oder Firmenwert für ein assoziiertes Unternehmen ist im Buchwert der Anteile enthalten. Der bilanzierte Anteil des Anteilseigners an den Gewinnen oder Verlusten nach dem Anteilserwerb wird sachgerecht angepasst, zum Beispiel für planmäßige Abschreibung von abschreibungsfähigen Vermögenswerten, basierend auf den beizulegenden Zeitwerten im Zeitpunkt des Erwerbs.
24. **Der Anteilseigner verwendet bei der Anwendung der Equity-Methode den letzten verfügbaren Abschluss des assoziierten Unternehmens. Weichen die Abschlussstichtage des Anteilseigners und des assoziierten Unternehmens voneinander ab, muss das assoziierte Unternehmen zur Verwendung durch den Anteilseigner einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Anteilseigners aufstellen, es sei denn, dies ist aus Praktikabilitätsgründen nicht undurchführbar.**
25. **Wird in Übereinstimmung mit Paragraph 24 der bei der Anwendung der Equity-Methode herangezogene Abschluss eines assoziierten Unternehmens zu einem vom Anteilseigner abweichenden Stichtag aufgestellt, so sind für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse, die zwischen diesem Stichtag und dem Abschlussstichtag des Anteilseigners eingetreten sind, Berichtigungen vorzunehmen. In jedem Fall darf der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Abschlussstichtag des Anteilseigners nicht mehr als drei Monate betragen. Die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen zwischen den Berichtsstichtagen müssen von Periode zu Periode gleich bleiben.**
26. **Der Abschluss des Anteilseigners ist unter Verwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen zu erstellen.**
27. Wenn das assoziierte Unternehmen abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen verwendet als der Anteilseigner, sind angemessene Anpassungen vorzunehmen, um die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode an die des Anteilseigners anzupassen, wenn der Abschluss des assoziierten Unternehmens vom Anteilseigner für die Anwendung der Equity-Methode herangezogen wird.
28. Falls ein assoziiertes Unternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, die von anderen Parteien als dem Anteilseigner gehalten werden und als Eigenkapital ausgewiesen sind, hat der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Dividende auf diese Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob ein Dividendenbeschluss vorliegt.
29. Entspricht oder übersteigt der Anteil eines Anteilseigners an den Verlusten eines assoziierten Unternehmens den Wert seines Beteiligungsanteils, erfasst der Anteilseigner keine weiteren Verlustanteile. Der Anteil an einem assoziierten Unternehmen entspricht dem nach der Equity-Methode ermittelten Buchwert der Anteile am assoziierten Unternehmen zuzüglich sämtlicher langfristigen Anteile, die, dem wirtschaftlichen Gehalt nach, der Nettoinvestition des Anteilseigners in das assoziierte Unternehmen zuzuordnen sind. Beispielsweise stellt ein Posten, für den die Abwicklung in einem absehbaren Zeitraum weder geplant noch wahrscheinlich ist, seinem wirtschaftlichen Gehalt nach eine Erhöhung der Nettoinvestition in das assoziierte Unternehmen dar. Solche Posten können Vorzugsaktien und langfristige Forderungen oder Darlehen einschließen, nicht jedoch Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder langfristige Forderungen, für die angemessene Sicherheiten bestehen, wie etwa besicherte Kredite. Verluste, die nach der Equity-Methode erfasst werden und den Anteil des Anteilseigners am Stammkapital übersteigen, werden den anderen Bestandteilen des Anteils des Anteilseigners am assoziierten Unternehmen in umgekehrter Rangreihenfolge (d.h. ihrer Priorität bei der Liquidierung) zugeordnet.
30. Nachdem der Anteil des Anteilseigners auf Null reduziert ist, werden zusätzliche Verluste nur in dem Umfang berücksichtigt und als Schuld angesetzt, wie der Anteilseigner rechtliche oder faktische Verpflichtungen eingegangen ist oder Zahlungen für das assoziierte Unternehmen geleistet hat. Weist das assoziierte Unternehmen zu einem späteren Zeitpunkt Gewinne aus, berücksichtigt der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen erst dann, wenn der Gewinnanteil den noch nicht erfassten Periodenfehlbetrag abdeckt.

*Wertminderungsaufwand*

31. Nach Anwendung der Equity-Methode einschließlich der Berücksichtigung von Verlusten des assoziierten Unternehmens in Übereinstimmung mit Paragraph 29 wendet der Anteilseigner die Bestimmungen des IAS 39 an, um festzustellen, ob hinsichtlich der Nettoinvestition des Anteilseigners beim assoziierten Unternehmen die Berücksichtigung eines zusätzlichen Wertminderungsaufwands erforderlich ist.
32. Der Anteilseigner wendet außerdem die Bestimmungen des IAS 39 an, um festzustellen, ob ein zusätzlicher Wertminderungsaufwand hinsichtlich der Anteile des Anteilseigners am assoziierten Unternehmen erfasst ist, der keinen Teil der Nettoinvestition darstellt, und wie hoch der Betrag dieses Wertminderungsaufwands ist.

33. Bestehen nach Anwendung von IAS 39 Anzeichen, dass eine Investition wertgemindert sein könnte, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an. Bei der Bestimmung des gegenwärtigen Nutzungswerts einer Investition schätzt ein Unternehmen:

(a) seinen Anteil des Barwerts der geschätzten, erwarteten zukünftigen Cashflows, die vom Beteiligungsunternehmen erwirtschaftet werden, einschließlich der Cashflows aus den Tätigkeiten des Beteiligungsunternehmens und der endgültigen Veräußerung der Investition;

oder

(b) den Barwert der geschätzten, erwarteten zukünftigen Cashflows, die aus den Dividenden der Investition und aus der endgültigen Veräußerung resultieren.

Bei sachgemäßen Annahmen führen beide Methoden zu dem gleichen Ergebnis. Jeder entstehende Wertminderungsaufwand der Investition wird gemäß IAS 36 zugeordnet. Deshalb wird er zuerst jedem verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet (siehe Paragraph 23).

34. Der erzielbare Betrag einer Investition in ein assoziiertes Unternehmen wird für jedes einzelne assoziierte Unternehmen bestimmt, es sei denn ein einzelnes assoziiertes Unternehmen erzeugt keine Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung, die größtenteils unabhängig von denen anderer Vermögenswerte des Unternehmens sind.

*Separater Einzelabschluss nach IFRS*

35. ***Anteile an assoziierten Unternehmen sind im separaten Einzelabschluss eines Anteilseigners nach IFRS in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37–42 des IAS 27 zu bilanzieren.***

36. Dieser Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen separate Einzelabschlüsse nach IFRS zur Nutzung durch die Öffentlichkeit erstellen.

#### ANGABEN

37. ***Die folgenden Angaben sind erforderlich:***

(a) ***der beizulegende Zeitwert von Anteilen an assoziierten Unternehmen, für die öffentlich notierte Marktpreise existieren;***

(b) ***zusammenfassende Finanzinformationen über die assoziierten Unternehmen, einschließlich der aggregierten Beträge der Vermögenswerte, Schulden, Erlöse und Periodengewinne oder -verluste;***

(c) ***die Gründe, weshalb die Annahme, dass eine Anteilseigner keinen maßgeblichen Einfluss ausübt, wenn er direkt oder indirekt durch ein Tochterunternehmen weniger als 20 % der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte am Beteiligungsunternehmen hält, widerlegt wird, und statt dessen auf das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses des Anteilseigners geschlossen wird;***

(d) ***die Gründe, weshalb die Annahme, dass ein Anteilseigner einen maßgeblichen Einfluss ausübt, wenn er direkt oder indirekt durch ein Tochterunternehmen mindestens 20 % der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte am Beteiligungsunternehmen hält, widerlegt wird, und stattdessen auf das Nichtvorliegen eines maßgeblichen Einflusses geschlossen wird;***

(e) ***der Abschlussstichtag eines assoziierten Unternehmens, wenn der Stichtag oder die Berichtsperiode des Abschlusses, der zur Anwendung der Equity-Methode verwendet wird vom Stichtag oder von der Berichtsperiode des Abschlusses des Anteilseigners abweichen, sowie die Gründe für die Verwendung unterschiedlicher Stichtage oder Berichtsperioden;***

(f) ***Art und Umfang erheblicher Beschränkungen (z.B. aus Darlehensvereinbarungen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) der Fähigkeit des assoziierten Unternehmens Finanzmittel in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an den Anteilseigner zu transferieren;***

(g) ***der nicht erfasste anteilige Verlust eines Anteilseigners an den Verlusten des assoziierten Unternehmens, sowohl für die Periode als auch kumuliert, wenn der Anteilseigner Verlustanteile an einem assoziierten Unternehmen nicht mehr erfasst;***

## IAS 28

(h) *die Tatsache, dass ein assoziiertes Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 13 nicht nach der Equity-Methode bilanziert wird;*

*und*

(i) *zusammenfassende Finanzinformationen über assoziierte Unternehmen, entweder einzeln oder in Gruppen, die nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden, einschließlich der Höhe der gesamten Vermögenswerte und Schulden, der Erlöse und Periodengewinne oder -verluste.*

38. *Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sind als langfristige Vermögenswerte zu klassifizieren. Der Anteil des Anteilseigners an den Gewinnen oder Verlusten und der Buchwert dieser assoziierten Unternehmen sind gesondert anzugeben. Der Anteil des Anteilseigners an allen zur Veräußerung bestimmten Geschäftsbereichen der assoziierten Unternehmen ist ebenfalls gesondert anzugeben.*
39. *Der Anteil des Anteilseigners an unmittelbar im Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ausgewiesenen Veränderungen ist unmittelbar im Eigenkapital des Anteilseigners auszuweisen und gemäß IAS 1 Darstellung des Abschlusses in der Eigenkapitalveränderungsrechnung anzugeben.*
40. *Der Anteilseigner hat in Übereinstimmung mit IAS 37 Rückstellungen Eventualschulden und Eventualforderungen, folgendes anzugeben:*
- (a) *seinen Anteil an den gemeinschaftlich mit anderen Anteilseignern eingegangenen Eventualschulden eines assoziierten Unternehmens;*
- und*
- (b) *solche Eventualschulden, die entstehen, weil der Anteilseigner getrennt für alle oder einzelne Schulden des assoziierten Unternehmens haftet.*

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

## RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

42. *Dieser Standard ersetzt IAS 28 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (überarbeitet 2000).*
43. *Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:*
- (a) *SIC-3 Eliminierung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen;*
- (b) *SIC-20 Equity-Methode – Erfassung von Verlusten;*
- und*
- (c) *SIC-33 Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode – Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten.*

## ANHANG

IAS 28

**Änderung anderer Verlautbarungen**

Die Änderungen in diesem Anhang *sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden*. Falls ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, gelten diese Änderungen auch für diese frühere Periode.

- A1. In den International Financial Reporting Standards, einschließlich den International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden die Verweise auf die gegenwärtige Version von IAS 28 *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen* geändert in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen*.
-

## IAS 31

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 31

**Anteile an Joint Ventures**

INHALT	Ziffer
Anwendungsbereich	1-2
Definitionen	3-12
Formen von Joint Ventures	7
Gemeinschaftliche Führung	8
Vertragliche Vereinbarung	9-12
Gemeinsame Tätigkeiten	13-17
Vermögenswerte unter gemeinschaftlicher Führung	18-23
Gemeinschaftlich geführte Unternehmen	24-47
Abschluss eines Partnerunternehmens	30-45
Quotenkonsolidierung	30-37
Equity-Methode	38-41
Ausnahmen von der Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode	42-45
Separater Einzelabschluss eines Partnerunternehmens nach IFRS	46-47
Geschäftsvorfälle zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture	48-50
Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures im Abschluss eines Gesellschafters	51
Betreiber eines Joint Ventures	52-53
Angaben	54-57
Zeitpunkt des Inkrafttretens	58
Rücknahme von IAS 31 (überarbeitet 2000)	59

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 31 (überarbeitet 2000) *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ANWENDUNGSBEREICH**

1. ***Dieser Standard ist anzuwenden bei der Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures und der Berichterstattung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen von Joint Ventures im Abschluss der Partnerunternehmen und Gesellschafter, ungeachtet des Aufbaus oder der Form, in der die Tätigkeit der Joint Ventures stattfindet. Er ist jedoch nicht auf Anteile von Partnerunternehmen an gemeinsam geführten Unternehmen anzuwenden, die von***

***(a) Wagniskapital-Organisationen***

***oder***

***(b) Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen***

gehalten werden, die bei erstmaligem Ansatz erfolgswirksam mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden oder die als zu Handelszwecken gehalten eingestuft und in Übereinstimmung mit IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung bilanzieren werden. Solche Anteile werden in Übereinstimmung mit IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert bewertet, wobei Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im Periodenergebnis erfasst werden.

2. Ein Partnerunternehmen ist von der Anwendung der Paragraphen 30 (Quotenkonsolidierung) und 38 (Equity-Methode) auf einen Anteil an einem gemeinsam geführten Unternehmen befreit, wenn es die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- (a) es bestehen substantielle Hinweise, dass die Anteile mit der Absicht erworben wurden und gehalten werden, sie innerhalb von zwölf Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt zu veräußern, und dass das Management aktiv einen Käufer sucht;
- (b) es greift die Ausnahme nach Paragraph 10 des IAS 27 Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS, welche einem Mutterunternehmen, das Anteile an einem gemeinsam geführten Unternehmen besitzt, gestattet, keinen Konzernabschluss zu veröffentlichen;

oder

- (c) wenn alle folgenden Punkte zutreffen:

- (i) das Partnerunternehmen ist selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens und seine Anteilseigner, einschließlich der nicht anderweitig stimmberechtigten, sind darüber unterrichtet und erheben keine Einwendungen, dass das Partnerunternehmen die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode nicht anwendet;
- (ii) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Partnerunternehmens werden an keiner Börse (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;
- (iii) das Partnerunternehmen hat bei keiner Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde seine Abschlüsse zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse an einer Wertpapierbörse eingereicht oder beabsichtigt dies;

und

- (iv) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Partnerunternehmens stellt einen Konzernabschluss auf, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

#### DEFINITIONEN

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

**Beherrschung** ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit zu bestimmen, um daraus Nutzen zu ziehen.

Die **Equity-Methode** ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden und in der Folge entsprechend dem Anteil des Partnerunternehmens am sich ändernden Reinvermögen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens berichtigt werden. Das Periodenergebnis des Partnerunternehmens enthält den Anteil des Partnerunternehmens am Erfolg des gemeinschaftlich geführten Unternehmens.

Ein **Gesellschafter an einem Joint Venture** bezeichnet einen Partner an einem Joint Venture, welcher keinen Anteil an der gemeinschaftlichen Führung dieses Joint Ventures hat.

**Gemeinschaftliche Führung** ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.

## IAS 31

**Ein Joint Venture ist eine vertragliche Vereinbarung, in der zwei oder mehr Partner eine wirtschaftliche Tätigkeit durchführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt.**

**Die Quotenkonsolidierung ist ein Verfahren der Rechnungslegung, bei dem der Anteil des Partnerunternehmens an allen Vermögenswerten, Schulden, den Erträgen und den Aufwendungen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den entsprechenden Posten des Abschlusses des Partnerunternehmens zusammengefasst oder als gesonderter Posten im Abschluss des Partnerunternehmens ausgewiesen wird.**

**Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinsam geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.**

**Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit teilzuhaben, jedoch nicht die Beherrschung oder gemeinsame Führung der Entscheidungsprozesse.**

**Ein Partnerunternehmen bezeichnet einen Partner an einem Joint Venture, der an der gemeinschaftlichen Führung des Joint Ventures beteiligt ist.**

4. Ein Abschluss, bei dem die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode angewendet wird, stellt keinen separaten Einzelabschluss nach IFRS dar, ebenso wenig wie der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder das Partnerunternehmen bei einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist.
5. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS sind solche Abschlüsse, die zusätzlich zum Konzernabschluss veröffentlicht werden, Abschlüsse, bei denen Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden, und Abschlüsse, bei denen Anteile von Partnerunternehmen an Joint Ventures quotenkonsolidiert werden. Separate Einzelabschlüsse nach IFRS brauchen diesen Abschlüssen nicht als Anhang oder Anlage beigefügt werden.
6. Unternehmen, die in Übereinstimmung mit Paragraph 10 des IAS 27 von der Konsolidierung, nach Paragraph 13(c) des IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* von der Anwendung der Equity-Methode oder nach Paragraph 2 dieses Standards von der Quotenkonsolidierung oder der Anwendung der Equity-Methode befreit sind, können separate Einzelabschlüsse nach IFRS als ihren einzigen Abschluss veröffentlichen.

#### *Formen von Joint Ventures*

7. Joint Ventures treten in vielen verschiedenen Formen und Strukturen auf. Dieser Standard unterscheidet drei Haupttypen – gemeinsame Tätigkeiten, Vermögenswerte unter gemeinschaftlicher Führung und gemeinschaftlich geführte Unternehmen –, die üblicherweise als Joint Ventures bezeichnet werden und die Kriterien für Joint Ventures erfüllen. Joint Ventures haben folgende Merkmale:
  - (a) zwei oder mehr Partnerunternehmen sind durch eine vertragliche Vereinbarung gebunden
  - und
  - (b) die vertragliche Vereinbarung begründet eine gemeinschaftliche Führung.

#### *Gemeinschaftliche Führung*

8. Die gemeinschaftliche Führung kann ausgeschlossen sein, wenn sich ein Beteiligungsunternehmen in einer gesetzlichen Reorganisation oder in Insolvenz befindet oder unter langfristigen Beschränkungen tätig ist, die seine Fähigkeit zum Finanzmitteltransfer an das Partnerunternehmen beeinträchtigen. Wenn die gemeinschaftliche Führung fortbesteht, reichen derartige Ereignisse für sich genommen nicht aus, um eine Bilanzierung von Joint Ventures in Übereinstimmung mit diesem Standard nicht vorzunehmen.

#### *Vertragliche Vereinbarung*

9. Die Existenz einer vertraglichen Vereinbarung unterscheidet Anteile mit gemeinschaftlicher Führung von Anteilen an assoziierten Unternehmen, in denen der Gesellschafter einen maßgeblichen Einfluss innehat (siehe IAS 28). Aktivitäten ohne vertragliche Vereinbarung zur Begründung einer gemeinschaftlichen Führung sind im Sinne dieses Standards nicht als Joint Ventures anzusehen.

10. Die vertragliche Vereinbarung kann auf unterschiedliche Weise belegt werden, zum Beispiel durch einen Vertrag zwischen den Partnerunternehmen oder durch Sitzungsprotokolle aus Besprechungen zwischen den Partnerunternehmen. In einigen Fällen ist die Vereinbarung in der Satzung oder anderen Statuten des Joint Ventures festgeschrieben. Unabhängig von der rechtlichen Form liegt die vertragliche Vereinbarung gewöhnlich schriftlich vor und behandelt Angelegenheiten wie:
- (a) die Tätigkeiten, die Dauer und die Berichtspflichten des Joint Ventures;
  - (b) die Ernennung eines Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder gleichwertigen Leitungsgremiums des Joint Ventures und der Stimmrechte der Partnerunternehmen;
  - (c) die Kapitaleinlagen der Partnerunternehmen;
- und
- (d) die Beteiligung der Partnerunternehmen an Produktion, Erträgen, Aufwendungen oder Ergebnissen des Joint Ventures.
11. Die vertragliche Vereinbarung begründet eine gemeinschaftliche Führung über das Joint Venture. Eine solche Voraussetzung stellt sicher, dass kein einzelnes Partnerunternehmen eine uneingeschränkte Beherrschung über die Aktivität ausüben kann. Die Vereinbarung legt fest, welche Entscheidungen für die Ziele des Joint Ventures von grundlegender Bedeutung sind und die Zustimmung aller Partnerunternehmen erfordern bzw. welche Entscheidungen die Zustimmung einer festgelegten Mehrheit der Partnerunternehmen erfordern.
12. Die vertragliche Vereinbarung kann ein Partnerunternehmen als den Betreiber oder Manager des Joint Ventures bestimmen. Der Betreiber verfügt nicht über die Beherrschung des Joint Ventures. Er handelt vielmehr innerhalb der Finanz- und Geschäftspolitik, die von den Partnerunternehmen gemäß der vertraglichen Vereinbarung abgestimmt wurde und in der Umsetzung an den Betreiber delegiert worden ist. Falls der Betreiber über die Möglichkeit verfügt, die Finanz- und Geschäftspolitik der wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen, liegt eine Beherrschung vor und das Unternehmen ist dann ein Tochterunternehmen des Betreibers und kein Joint Venture.

#### GEMEINSAME TÄTIGKEITEN

13. Die Durchführung mancher Joint Ventures beinhaltet den Einsatz des eigenen Vermögens und anderer Ressourcen der Partnerunternehmen an Stelle der Gründung einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder einer anderen eigenständigen Tätigkeit, oder einer Vermögens- und Finanzstruktur, die von den Partnerunternehmen selbst getrennt ist. Jedes Partnerunternehmen verwendet seine eigenen Sachanlagen und bilanziert seine eigenen Vorräte. Es verursacht seine eigenen Aufwendungen und Schulden und bringt seine eigene Finanzierung auf. Dies sind Aktivitäten, die seine eigenen Verpflichtungen darstellen. Die Tätigkeiten des Joint Ventures können von den Arbeitnehmern des Partnerunternehmens neben gleichgelagerten Tätigkeiten des Partnerunternehmens durchgeführt werden. Der Vertrag über das Joint Venture regelt im Allgemeinen, wie die Erlöse aus dem Verkauf des gemeinsamen Produktes und alle gemeinschaftlich anfallenden Aufwendungen zwischen den Partnerunternehmen aufgeteilt werden.
14. Eine gemeinsame Tätigkeit liegt beispielsweise dann vor, wenn zwei oder mehr Partnerunternehmen ihre Geschäftstätigkeit, ihre Ressourcen und ihr Know-how zusammenführen, um gemeinsam ein bestimmtes Produkt, wie etwa ein Flugzeug, herzustellen, zu vermarkten und zu vertreiben. Jedes Partnerunternehmen führt verschiedene Stufen des Herstellungsprozesses aus. Jedes Partnerunternehmen trägt seine eigenen Kosten und erhält einen Anteil des Erlöses aus dem Verkauf des Flugzeuges gemäß den vertraglichen Vereinbarungen.
15. ***In Bezug auf seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Tätigkeiten hat ein Partnerunternehmen im Abschluss Folgendes anzusetzen:***
- (a) ***die seiner Verfügungsmacht unterliegenden Vermögenswerte und die eingegangenen Schulden;***
- und
- (b) ***die getätigten Aufwendungen und die anteiligen Erträge aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen des Joint Ventures.***
16. Da die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen bereits im Abschluss des Partnerunternehmens angesetzt wurden, sind bei der Vorlage des Konzernabschlusses des Partnerunternehmens keine Berichtigungen oder andere Konsolidierungsverfahren in Bezug auf diese Posten notwendig.

## IAS 31

17. Im Regelfall wird weder eine eigenständige Buchhaltung noch ein separater Abschluss für das Joint Venture benötigt. Zur Beurteilung der Ertragskraft des Joint Ventures wird jedoch von den Partnerunternehmen möglicherweise eine Betriebsabrechnung erstellt.

**VERMÖGENSWERTE UNTER GEMEINSCHAFTLICHER FÜHRUNG**

18. Einige Joint Ventures beinhalten eine gemeinschaftliche Führung und oft gemeinsames Eigentum an einem oder mehreren Vermögenswerten, die in das Joint Venture eingebracht oder für die Zwecke des Joint Ventures erworben wurden und dafür eingesetzt werden. Die Vermögenswerte werden zum Nutzen der Partnerunternehmen eingesetzt. Jedem Partnerunternehmen steht ein Anteil an den vom gemeinschaftlich geführten Vermögen erbrachten Leistungen zu, und es trägt den vereinbarten Anteil an den Aufwendungen.
19. Diese Joint Ventures setzen nicht die Gründung einer Kapitalgesellschaft, Personenhandelsgesellschaft oder andere eigenständige Tätigkeit oder eine von den Partnerunternehmen unabhängige Vermögens- und Finanzstruktur voraus. Jedes Partnerunternehmen übt über seinen Anteil am gemeinschaftlich geführten Vermögen Einfluss auf den wirtschaftlichen Erfolg des Joint Ventures aus.
20. Viele Tätigkeiten bei der Öl-, Erdgas- und Mineralstoffgewinnung bedingen gemeinschaftlich geführtes Vermögen. Zum Beispiel kann eine Anzahl von Ölförderungsgesellschaften eine Ölpipeline gemeinschaftlich führen und betreiben. Dabei benutzt jedes Partnerunternehmen die Pipeline, um seine eigenen Produkte durchzuleiten, und hat dafür einen vereinbarten Anteil der Aufwendungen zu übernehmen. Ein weiteres Beispiel für gemeinschaftlich geführtes Vermögen ist die gemeinschaftliche Führung von Grundstücken und Bauten, wobei jedes Partnerunternehmen seinen Anteil an den Mieterträgen erhält und entsprechend seinen Anteil der Aufwendungen trägt.
21. **In Bezug auf seinen Anteil am gemeinschaftlich geführten Vermögen hat ein Partnerunternehmen in seinem Abschluss Folgendes anzusetzen:**
- (a) **seinen Anteil an dem gemeinschaftlich geführten Vermögen, klassifiziert nach der Art des Vermögens;**
  - (b) **die im eigenen Namen eingegangenen Schulden;**
  - (c) **seinen Anteil an gemeinschaftlich eingegangenen Schulden in Bezug auf das Joint Venture;**
  - (d) **die Erlöse aus dem Verkauf oder der Nutzung seines Anteiles an den vom Joint Venture erbrachten Leistungen zusammen mit seinem Anteil an den vom Joint Venture verursachten Aufwendungen;**
- und**
- (e) **seine Aufwendungen in Bezug auf seinen Anteil am Joint Venture.**
22. In Bezug auf seinen Anteil am gemeinschaftlich geführten Vermögen hat jedes Partnerunternehmen in seinen Büchern Folgendes auszuweisen und in seinem Abschluss anzusetzen:
- (a) seinen Anteil an dem gemeinschaftlich geführten Vermögen, klassifiziert nach der Art des Vermögens und nicht als Finanzinvestition. Zum Beispiel wird der Anteil an einer gemeinschaftlich geführten Ölpipeline als Sachanlage klassifiziert;
  - (b) die im eigenen Namen eingegangenen Schulden, zum Beispiel Verpflichtungen zur Finanzierung seines Anteils an den Vermögenswerten;
  - (c) seinen Anteil an gemeinschaftlich eingegangenen Schulden in Bezug auf das Joint Venture;
  - (d) die Erlöse aus dem Verkauf oder der Nutzung seines Anteiles an den vom Joint Venture erbrachten Leistungen zusammen mit seinem Anteil an den vom Joint Venture verursachten Aufwendungen;
  - (e) seine Aufwendungen in Bezug auf seinen Anteil am Joint Venture, beispielsweise die eingegangenen Verpflichtungen zur Finanzierung des Anteiles des Partnerunternehmens an den Vermögenswerten und dem Verkauf des Anteiles an der Produktion.

Da die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen bereits im Abschluss des Partnerunternehmens ange-  
setzt wurden, sind bei der Vorlage des Konzernabschlusses des Partnerunternehmens keine Berichtigungen oder andere  
Konsolidierungsverfahren in Bezug auf diese Posten notwendig.

23. Die Behandlung von gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten ist durch den wirtschaftlichen Gehalt und das wirt-  
schaftliche Ergebnis sowie im Regelfall durch die rechtliche Gestaltung des Joint Ventures bedingt. Getrennte  
Buchhaltungsunterlagen für das Joint Venture selbst können sich auf solche anfallenden Aufwendungen beschränken,  
die gemeinschaftlich von den Partnerunternehmen verursacht wurden und letztendlich von diesen entsprechend ihren  
vereinbarten Anteilen getragen werden. Für das Joint Venture wird nicht notwendigerweise ein Abschluss erstellt, die  
Partnerunternehmen können jedoch eine Betriebsabrechnung zur Überprüfung der Ertragskraft des Joint Ventures  
führen.

#### GEMEINSCHAFTLICH GEFÜHRTE UNTERNEHMEN

24. Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen ist ein Joint Venture in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesell-  
schaft oder anderen rechtlichen Einheit, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist. Das Unternehmen betätigt sich  
wie jedes andere Unternehmen mit der Ausnahme, dass auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den  
Partnerunternehmen eine gemeinschaftliche Führung über die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens begrün-  
det wird.
25. Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen beherrscht die Vermögenswerte des Joint Ventures, geht Schulden ein,  
trägt Aufwendungen und erzielt Erträge. Es kann Verträge in eigenem Namen eingehen und für die Zwecke des Joint  
Ventures Finanzierungen durchführen. Jedes Partnerunternehmen hat ein Anrecht auf einen Anteil am Ergebnis des  
gemeinschaftlich geführten Unternehmens, obwohl bei einigen gemeinschaftlich geführten Unternehmen auch die  
erbrachten Leistungen des Joint Ventures gemeinsam genutzt werden.
26. Ein gängiges Beispiel eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens liegt vor, wenn zwei Unternehmen ihre Tätig-  
keiten in einem bestimmten Geschäftszweig verbinden, indem sie die entsprechenden Vermögenswerte und Schulden  
in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen übertragen. Ein anderes Beispiel ist der Beginn von Auslandsaktivitäten  
eines Unternehmens in Verbindung mit dem Staat oder einer anderen Institution in diesem Land mittels der Gründung  
eines getrennten, selbständigen Unternehmens, welches vom Unternehmen und der öffentlichen Hand oder der Insti-  
tution gemeinschaftlich geführt wird.
27. Viele gemeinschaftlich geführte Unternehmen haben ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine starke Ähnlichkeit mit  
Joint Ventures, die als gemeinsame Tätigkeiten oder gemeinschaftlich geführtes Vermögen bezeichnet werden. Beispiels-  
weise können die Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführtes Vermögen, wie etwa eine Ölpipeline, aus steuerli-  
chen oder anderen Gründen in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen übertragen. Ähnlich liegt der Fall, wenn  
die Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführtes Vermögen in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen ein-  
bringen. Bei einigen gemeinschaftlich geführten Tätigkeiten wird ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen gegrün-  
det, um verschiedene Aspekte der Unternehmenstätigkeit abzudecken, wie zum Beispiel Gestaltung, Vermarktung, Ver-  
trieb oder Kundendienst des Produktes.
28. Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen hat wie andere Unternehmen gemäß den International Financial Repor-  
ting Standards Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen und vorzulegen.
29. Im Regelfall bringt jedes Partnerunternehmen flüssige Mittel oder andere Ressourcen in das gemeinschaftlich geführte  
Unternehmen ein. Diese Beiträge werden in der Buchhaltung des Partnerunternehmens erfasst und in seinem Abschluss  
als Anteile am gemeinschaftlich geführten Unternehmen bilanziert.

*Abschluss eines Partnerunternehmens*

Quotenkonsolidierung

30. **Ein Partnerunternehmen hat seinen Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung  
der Quotenkonsolidierung oder der in Paragraph 38 beschriebenen alternativen Methode anzusetzen. Wenn die  
Quotenkonsolidierung angewendet wird, ist eines der beiden nachstehend festgelegten Berichtsformate zu  
verwenden.**
31. Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung einer  
der beiden Berichtsformate für die Quotenkonsolidierung zu bilanzieren, unabhängig davon, ob es auch Anteile an  
einem Tochterunternehmen besitzt oder seine Abschlüsse als Konzernabschlüsse bezeichnet.

## IAS 31

32. Bei der Bilanzierung der Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist es wichtig, dass ein Partnerunternehmen den wirtschaftlichen Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis der Vereinbarung abbildet und nicht lediglich den bestimmten Aufbau oder die Form des Joint Ventures. In einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen übt ein Partnerunternehmen über seinen Anteil an den Vermögenswerten und Schulden seinen Einfluss auf den zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg des Joint Ventures aus. Der wirtschaftliche Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis werden im Konzernabschluss des Partnerunternehmens dadurch abgebildet, dass das Partnerunternehmen seine Anteile an den Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens unter Verwendung eines der beiden in Paragraph 34 beschriebenen Berichtsformate für die Quotenkonsolidierung bilanziert.
33. Die Anwendung der Quotenkonsolidierung bedeutet, dass das Partnerunternehmen in seiner Bilanz seinen Anteil an dem gemeinschaftlich geführten Vermögen und seinen Anteil an den Schulden, für das es gemeinschaftlich verantwortlich ist, einschließt. Die Gewinn- und Verlustrechnung des Partnerunternehmens schließt seinen Anteil an den Erträgen und den Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens ein. Viele der für die Anwendung der Quotenkonsolidierung sachgerechten Verfahren sind ähnlich den Verfahren für die Konsolidierung von Anteilen an Tochterunternehmen, die im IAS 27 dargelegt werden.
34. Zur Berücksichtigung der Quotenkonsolidierung können unterschiedliche Berichtsformate verwendet werden. Das Partnerunternehmen kann seinen Anteil an allen Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den entsprechenden Posten im Konzernabschluss zusammenfassen. Es kann zum Beispiel seinen Anteil an den Vorräten des gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit seinen eigenen Vorräten und seinen Anteil an den Sachanlagen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den gleichen Posten in seiner Bilanz zusammenfassen. Andererseits kann das Partnerunternehmen auch getrennte Posten für seinen Anteil an den Vermögenswerten, den Schulden, den Erträgen und den Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens in seinen Abschluss aufnehmen. Beispielsweise kann es seinen Anteil an den kurzfristigen Vermögenswerten des gemeinschaftlich geführten Unternehmens getrennt als Teil der eigenen kurzfristigen Vermögenswerte angeben; es kann seinen Anteil an den Sachanlagen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens getrennt als Teil der eigenen Sachanlagen anzeigen. Beide Berichtsformate führen zu identischen Beträgen beim Ergebnis und bei jeder größeren Gruppe von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen; für die Zwecke dieses Standards sind beide Formate zulässig.
35. Unabhängig vom verwendeten Format für die Berücksichtigung der Quotenkonsolidierung ist es unzulässig, Vermögenswerte oder Schulden durch Abzug anderer Schulden oder Vermögenswerte zu saldieren oder Erträge oder Aufwendungen durch den Abzug anderer Aufwendungen oder Erträge zu verrechnen, es sei denn, es besteht eine gesetzliche Aufrechnungsmöglichkeit und die Saldierung entspricht den Erwartungen in Bezug auf die Gewinnrealisierung der Vermögenswerte oder der Abgeltung der Schuld.
36. ***Mit dem Zeitpunkt des Fortfalles der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens hat ein Partnerunternehmen die Anwendung der Quotenkonsolidierung einzustellen.***
37. Mit dem Zeitpunkt des Fortfalles des Anteiles an der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens stellt ein Partnerunternehmen die Anwendung der Quotenkonsolidierung ein. Dies kann beispielsweise eintreten, wenn das Partnerunternehmen seinen Anteil veräußert oder wenn dem gemeinschaftlich geführten Unternehmen äußere Einschränkungen auferlegt werden, die dergestalt sind, dass das Partnerunternehmen keine gemeinschaftliche Führung mehr ausüben kann.

## Equity-Methode

38. ***Alternativ zur in Paragraph 30 beschriebenen Quotenkonsolidierung kann ein Partnerunternehmen seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung der Equity-Methode ansetzen.***
39. Ein Partnerunternehmen bilanziert seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung der Equity-Methode, unabhängig davon, ob es auch Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt oder seine Abschlüsse als Konzernabschlüsse bezeichnet.
40. Einige Partnerunternehmen bilanzieren ihre Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Anwendung der Equity-Methode, wie sie im IAS 28 beschrieben wird. Die Befürworter der Verwendung der Equity-Methode vertreten die Meinung, dass es nicht angebracht ist, Posten unter alleiniger Beherrschung mit gemeinschaftlich geführten Posten zusammenzufassen, während andere als Begründung anführen, dass Partnerunternehmen eher über maßgeblichen Einfluss in einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen verfügen als an einer gemeinschaftlichen Führung teilhaben. Die Anwendung der Equity-Methode wird von diesem Standard nicht empfohlen, da eine Quotenkonsolidierung den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Anteile eines Partnerunternehmens an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen, also die Beherrschung über den Anteil des Partnerunternehmens am künftigen wirtschaftlichen Nutzen, besser abbildet. Trotzdem gestattet dieser Standard die Verwendung der Equity-Methode als alternativ zulässige Methode bei der Bilanzierung von Anteilen an gemeinschaftlich geführten Unternehmen.
41. ***Mit dem Zeitpunkt des Fortfalles der gemeinschaftlichen Führung in einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder des maßgeblichen Einflusses über ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen hat ein Partnerunternehmen die Anwendung der Equity-Methode einzustellen.***

## Ausnahmen von der Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode

42. **Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen, die die in Paragraph 2(a) genannten Voraussetzungen erfüllen, sind in Übereinstimmung mit IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten einzustufen und zu bilanzieren.**
43. Wenn in Übereinstimmung mit den Paragraphen 2(a) und 42 zuvor gemäß IAS 39 bilanzierte Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen nicht innerhalb von zwölf Monaten veräußert werden, müssen sie ab dem Erwerbzeitpunkt unter Anwendung der Quotenkonsolidierung oder der Equity-Methode bilanziert werden (siehe IAS 22 Unternehmenszusammenschlüsse). Die Abschlüsse für die Perioden seit dem Erwerb sind entsprechend anzupassen.
44. In Ausnahmefällen kann ein Partnerunternehmen einen Käufer, wie in Paragraph 2(a) beschrieben, für eine Beteiligung gefunden, den Verkauf jedoch aufgrund der erforderlichen Genehmigungen durch Aufsichtsbehörden oder andere Instanzen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Erwerb abgeschlossen haben. Das Partnerunternehmen ist nicht verpflichtet, auf Anteile an einem solchen gemeinschaftlich geführten Unternehmen die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode anzuwenden, wenn die Abwicklung des Verkaufs am Bilanzstichtag im Gange ist und kein Grund zur Annahme besteht, er werde nicht kurz nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen.
45. **Das Partnerunternehmen hat seine Anteile ab dem Zeitpunkt gemäß IAS 27 zu bilanzieren, ab dem das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein Tochterunternehmen des Partnerunternehmens wird. Das Partnerunternehmen hat seine Anteile ab dem Zeitpunkt gemäß IAS 28 zu bilanzieren, ab dem das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen des Partnerunternehmens wird.**

## Separater Einzelabschluss eines Partnerunternehmens nach IFRS

46. **Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen sind im separaten Einzelabschluss eines Partnerunternehmens nach IFRS in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37-42 des IAS 27 zu bilanzieren.**
47. Dieser Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen separate Einzelabschlüsse nach IFRS zur Veröffentlichung aufzustellen haben.

## GESCHÄFTSVORFÄLLE ZWISCHEN EINEM PARTNERUNTERNEHMEN UND EINEM JOINT VENTURE

48. **Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen an ein Joint Venture leistet oder Vermögenswerte verkauft, so ist bei der Erfassung eines Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinne oder Verluste der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen. Die Vermögenswerte verbleiben beim Joint Venture und das Partnerunternehmen muss, unter der Voraussetzung, dass die wesentlichen Risiken und Chancen des Eigentums übertragen wurden, lediglich den Anteil des Gewinnes oder Verlustes erfassen, welcher der Anteilsquote der anderen Partnerunternehmen entspricht (\*). Das Partnerunternehmen hat den vollen Betrag eines jeden Verlustes zu erfassen, wenn sich aus dem Beitrag oder Verkauf substantielle Hinweise auf eine Minderung des Nettoveräußerungswertes eines kurzfristigen Vermögenswertes oder auf einen Wertminderungsaufwand ergeben.**
49. **Erwirbt ein Partnerunternehmen von einem Joint Venture Vermögenswerte, so darf das Partnerunternehmen seinen Anteil am Gewinn des Joint Ventures aus diesem Geschäftsvorfall erst dann erfassen, wenn es die Vermögenswerte an einen unabhängigen Dritten weiterveräußert. Ein Partnerunternehmen hat seinen Anteil an den Verlusten aus diesen Geschäftsvorfällen in der gleichen Weise wie einen Gewinn zu erfassen, mit der Ausnahme, dass Verluste sofort zu erfassen sind, wenn sie eine Verringerung des Nettoveräußerungswertes von kurzfristigen Vermögenswerten oder einen Wertminderungsaufwand darstellen.**
50. Um zu ermitteln, ob eine Transaktion zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture einen substantiellen Hinweis auf die Wertminderung eines Vermögenswertes gibt, bestimmt das Partnerunternehmen den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes gemäß IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten. Bei der Bestimmung der Nutzungswerte schätzt das Partnerunternehmen die zukünftigen Cashflows des Vermögenswertes unter Annahme einer fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes und der endgültigen Verwertung durch das Joint Venture.

## BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN JOINT VENTURES IM ABSCHLUSS EINES GESELLSCHAFTERS

51. **Ein Gesellschafter eines Joint Venture, der nicht an der gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist, hat seine Anteile in Übereinstimmung mit IAS 39 oder, falls er über maßgeblichen Einfluss beim Joint Venture verfügt, in Übereinstimmung mit IAS 28 zu bilanzieren.**

## BETREIBER EINES JOINT VENTURES

52. **Die Betreiber oder Manager eines Joint Ventures haben ihre Dienstleistungsentgelte gemäß IAS 18 Erträge anzusetzen.**

(\*) Siehe SIC-13, Gemeinschaftlich geführte Einheiten - Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen

## IAS 31

53. Ein oder mehrere Partnerunternehmen kann bzw. können als Betreiber oder Manager eines Joint Ventures auftreten. Betreiber erhalten für eine solche Aufgabe im Regelfall ein Honorar. Beim Joint Venture sind die gezahlten Honorare als Aufwand zu verrechnen.

## ANGABEN

54. Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Eventualschulden getrennt vom Betrag anderer Eventualschulden anzugeben, es sei denn, die Wahrscheinlichkeit eines Verlustes ist äußerst gering:
- (a) Eventualschulden eines Partnerunternehmens auf Grund von gemeinschaftlich eingegangenen Verpflichtungen aller Partnerunternehmen zu Gunsten des Joint Ventures und seinen Anteil an gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangenen Eventualschulden;
  - (b) seinen Anteil an den Eventualschulden des Joint Ventures, für den es gegebenenfalls haftet;
- und
- (c) jene Eventualschulden, welche aus der Haftung des Partnerunternehmens für die Schulden der anderen Partnerunternehmen des Joint Ventures entstehen.
55. Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Verpflichtungen in Bezug auf seine Anteile an Joint Ventures getrennt von anderen Verpflichtungen anzugeben:
- (a) alle Kapitalverpflichtungen des Partnerunternehmens in Bezug auf seine Anteile an Joint Ventures und seinen Anteil an den Kapitalverpflichtungen, welche gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangen wurden;
- und
- (b) seinen Anteil an den Kapitalverpflichtungen der Joint Ventures selbst.
56. Ein Partnerunternehmen hat eine Auflistung und Beschreibung von Anteilen an maßgeblichen Joint Ventures sowie die Anteilsquote an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben. Ein Partnerunternehmen, welches seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen mithilfe der Quotenkonsolidierung der entsprechenden Posten oder der Equity-Methode bilanziert, hat die Summe aller kurzfristigen Vermögenswerte, langfristigen Vermögenswerte, kurzfristigen Schulden, langfristigen Schulden, Erträge und Aufwendungen in Bezug auf seine Anteile an Joint Ventures anzugeben.
57. Ein Partnerunternehmen hat die Bilanzierungsmethode für seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

## RÜCKNAHME VON IAS 31 (ÜBERARBEITET 2000)

59. Dieser Standard ersetzt IAS 31 Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures (überarbeitet 2000).

## ANHANG

## IAS 31

**Änderung anderer Verlautbarungen**

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

- A1. SIC-13 *Gemeinschaftlich geführte Unternehmen - Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen* wird wie nachstehend beschrieben geändert.

Der Verweis wird geändert und lautet wie folgt:

**Verweis:** IAS 31 *Anteile an Joint Ventures*

Paragraph 1 wird wie folgt geändert:

1. IAS 31.48 bezieht sich in folgender Weise sowohl auf Einlagen als auch auf Verkäufe zwischen einem Partnerunternehmen und einem Joint Venture: „Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen an ein Joint Venture leistet oder Vermögenswerte verkauft, so ist bei der Erfassung eines Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinne oder Verluste der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen.“ Darüber hinaus besagt IAS 31.24, dass „ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen ein Joint Venture in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen rechtlichen Einheit ist, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist.“ Es gibt keine explizite Anwendungsleitlinie zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten, die aus Einlagen von nicht monetären Vermögenswerten in gemeinschaftlich geführte Unternehmen („Jointly Controlled Entities“ kurz „JCEs“) resultieren.

...

- A2. In den International Financial Reporting Standards, einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden Hinweise auf die derzeit gültige Fassung von IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures* in IAS 31 *Anteile an Joint Ventures* geändert.
-

## IAS 33

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 33

**Ergebnis je Aktie**

## INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-4
Definitionen	5-8
Bewertung	9-63
Unverwässertes Ergebnis je Aktie	9-29
Ergebnis	12-18
Aktien	19-29
Verwässertes Ergebnis je Aktie	30-63
Ergebnis	33-35
Aktien	36-40
Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten	41-63
Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente	45-48
Wandelbare Instrumente	49-51
Bedingt emissionsfähige Aktien	52-57
Verträge, die in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können	58-61
Gekaufte Optionen	62
Geschriebene Verkaufsoptionen	63
Rückwirkende Anpassungen	64-65
Ausweis	66-69
Angaben	70-73
Zeitpunkt des Inkrafttretens	74
Rücknahme anderer Verlautbarungen	75-76

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 33 (1997) *Ergebnis je Aktie* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ZIELSETZUNG**

1. Das Ziel dieses Standards ist die Entwicklung von Leitlinien für die Ermittlung und Darstellung des Ergebnisses je Aktie, um den Vergleich der Ertragskraft zwischen unterschiedlichen Unternehmen für die gleiche Berichtsperiode und unterschiedlichen Berichtsperioden für das gleiche Unternehmen zu verbessern. Trotz der eingeschränkten Aussagefähigkeit der Daten zum Ergebnis je Aktie aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei der Ermittlung des „Ergebnisses“ verbessert ein auf einheitliche Weise festgelegter Nenner die Finanzberichterstattung. Das Hauptaugenmerk dieses Standards liegt auf der Bestimmung des Nenners bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie.

## ANWENDUNGSBEREICH

IAS 33

2. *Dieser Standard ist von Unternehmen, deren Stammaktien oder potenzielle Stammaktien öffentlich gehandelt werden, und von Unternehmen, die die Ausgabe von Stammaktien oder potenziellen Stammaktien an einer Wertpapierbörse in die Wege geleitet haben, anzuwenden.*
3. *Ein Unternehmen, das das Ergebnis je Aktie angibt, hat dieses in Übereinstimmung mit diesem Standard zu ermitteln und anzugeben.*
4. *Wenn ein Unternehmen sowohl Konzernabschlüsse als auch separate Einzelabschlüsse aufstellt, die in Übereinstimmung mit IAS 27 Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS erstellt wurden, sind die in diesem Standard geforderten Angaben lediglich auf der Grundlage der konsolidierten Informationen zu machen. Ein Unternehmen, das sich zur Angabe des Ergebnisses je Aktie auf der Grundlage seines separaten Abschlusses entscheidet, hat die entsprechenden Informationen zum Ergebnis je Aktie ausschließlich in der Gewinn- und Verlustrechnung des separaten Abschlusses anzugeben. Ein Unternehmen darf diese Informationen zum Ergebnis je Aktie nicht im Konzernabschluss angeben.*

## DEFINITIONEN

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

*Unter Verwässerungsschutz versteht man eine Erhöhung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Reduzierung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass wandelbare Instrumente umgewandelt, Optionen oder Optionsscheine ausgeübt oder Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen ausgegeben werden.*

*Eine Übereinkunft zur Ausgabe bedingt emissionsfähiger Aktien ist eine Vereinbarung zur Ausgabe von Aktien, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt wurden.*

*Bedingt emissionsfähige Aktien umfassen Stammaktien, die gegen eine geringe oder gar keine Zahlung oder andere Gegenleistung ausgegeben werden, sofern bestimmte Voraussetzungen einer Übereinkunft zur Emission bedingten Kapitals erfüllt sind.*

*Eine Verwässerung ist eine Reduzierung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Erhöhung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass bei wandelbaren Instrumenten eine Wandlung stattfindet, dass Optionen oder Optionsscheine ausgeübt, oder dass Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen emittiert werden.*

*Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente sind Finanzinstrumente, die ihrem Inhaber ein Recht zum Kauf von Stammaktien zusichern.*

*Eine Stammaktie ist ein Eigenkapitalinstrument, das allen anderen Arten von Eigenkapitalinstrumenten nachgeordnet ist.*

*Eine potenzielle Stammaktie ist ein Finanzinstrument oder sonstiger Vertrag, das bzw. der dem Inhaber ein Anrecht auf Stammaktien verbriefen kann.*

*Verkaufsoptionen auf Stammaktien sind Verträge, die es dem Inhaber ermöglichen, Stammaktien zu einem bestimmten Kurs über einen bestimmten Zeitraum zu verkaufen.*

6. *Stammaktien erhalten erst einen Anteil am Periodenergebnis, nachdem andere Aktienarten, wie etwa Vorzugsaktien, bedient wurden. Ein Unternehmen kann unterschiedliche Arten von Stammaktien emittieren. Stammaktien der gleichen Art haben das gleiche Anrecht auf den Bezug von Dividenden.*
7. *Beispiele für potenzielle Stammaktien sind:*
  - (a) *finanzielle Schulden oder Eigenkapitalinstrumente, einschließlich Vorzugsaktien, die in Stammaktien umgewandelt werden können;*
  - (b) *Optionen und Optionsscheine;*
  - (c) *Aktien, die bei Erfüllung vertraglicher Bedingungen, wie etwa dem Erwerb eines Unternehmens oder anderer Vermögenswerte, ausgegeben werden.*

## IAS 33

8. In IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* abgegrenzte Begriffe werden in diesem Standard mit der in Paragraph 11 von IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet, sofern nichts Anderes angegeben ist. IAS 32 definiert die Begriffe Finanzinstrument, finanzieller Vermögenswert, finanzielle Schuld, Eigenkapitalinstrument und beizulegender Zeitwert und liefert Hinweise zur Anwendung dieser Definitionen.

## BEWERTUNG

*Unverwässertes Ergebnis je Aktie*

9. **Ein Unternehmen hat die Beträge des unverwässerten Ergebnisses je Aktie für das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis zu ermitteln; sofern ein entsprechender Ausweis erfolgt, ist auch das diesen Stammaktionären zurechenbare Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen.**
10. **Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ist mittels Division des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses (Zähler) durch die gewichtete durchschnittliche Anzahl der innerhalb der Berichtsperiode im Umlauf gewesenen Stammaktien (Nenner) zu ermitteln.**
11. Die Angabe von Informationen zum unverwässerten Ergebnis je Aktie dient dem Zweck, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie eines Mutterunternehmens an der Ertragskraft des Unternehmens während des Berichtszeitraums bereitzustellen.

*Ergebnis*

12. **Zur Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie verstehen sich die Beträge, die den Stammaktionären des Mutterunternehmens zugerechnet werden können im Hinblick auf:**

(a) **das Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft, das auf das Mutterunternehmen entfällt;**

**und**

(b) **das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Periodenergebnis**

**als die Beträge in (a) und (b), bereinigt um die Nachsteuerbeträge von Vorzugsdividenden, Differenzen bei Erfüllung von Vorzugsaktien sowie ähnlichen Auswirkungen aus der Klassifizierung von Vorzugsaktien als Eigenkapital.**

13. Alle Ertrags- und Aufwandsposten, die Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnen sind und in einer Periode erfasst werden, darunter auch Steueraufwendungen und als Verbindlichkeiten klassifizierte Dividenden auf Vorzugsaktien, sind bei der Ermittlung des Periodenergebnisses, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnen ist, zu berücksichtigen (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*).
14. Der vom Periodenergebnis abziehbare Nachsteuerbetrag von Vorzugsdividenden ist:
- (a) der Nachsteuerbetrag jedweder für diese Periode beschlossener Vorzugsdividenden auf nicht kumulierende Vorzugsaktien
- sowie
- (b) der Nachsteuerbetrag der für kumulierende Vorzugsaktien in dieser Periode benötigten Vorzugsdividenden, unabhängig davon, ob die Dividenden beschlossen wurden oder nicht. Der Betrag der für diese Periode beschlossenen Vorzugsdividenden beinhaltet nicht den Betrag von Vorzugsdividenden auf kumulierende Vorzugsaktien, die während dieser Periode für frühere Perioden gezahlt oder beschlossen wurden.
15. Vorzugsaktien, die mit einer niedrigen Ausgangsdividende ausgestattet sind, um einem Unternehmen einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass es die Vorzugsaktien mit einem Abschlag verkauft hat, bzw. mit einer höheren Dividende in späteren Perioden, um den Investoren einen Ausgleich dafür zu bieten, dass sie die Vorzugsaktien mit einem Aufschlag erwerben, werden auch als Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung bezeichnet. Jeder Ausgabeabschlag bzw. -aufschlag bei Erstemission von Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung wird unter Anwendung der Effektivzinsmethode den Gewinnrücklagen zugeführt und zur Ermittlung des Ergebnisses je Aktie als Vorzugsdividende behandelt.

16. Vorzugsaktien können möglicherweise unter Abgabe eines Angebots seitens des Unternehmens an die Besitzer zurückgekauft werden. Der Betrag, um den der beizulegende Zeitwert des an die Vorzugsaktionäre gezahlten Entgelts den Buchwert der Vorzugsaktien übersteigt, stellt für die Vorzugsaktionäre eine Rendite und für das Unternehmen eine Belastung seiner Gewinnrücklagen dar. Dieser Betrag wird bei der Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses abgezogen.
17. Ein Unternehmen kann eine vorgezogene Umwandlung von wandelbaren Vorzugsaktien herbeiführen, indem es die ursprünglichen Umwandlungsbedingungen vorteilhaft abändert oder aber ein zusätzliches Entgelt zahlt. Der Betrag, um den der beizulegende Zeitwert der Stammaktien bzw. des sonstigen gezahlten Entgelts den beizulegenden Zeitwert der unter den ursprünglichen Umwandlungsbedingungen auszugebenden Stammaktien übersteigt, stellt eine Rendite für die Vorzugsaktionäre dar und wird bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses abgezogen.
18. Jedweder Betrag, um den der Buchwert der Vorzugsaktien den beizulegenden Zeitwert des Entgelts zur Erfüllung der Kaufpreisforderung übersteigt, wird bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodenergebnisses hinzugezählt.

#### Aktien

19. ***Bei der Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie entspricht die Anzahl der Stammaktien der gewichteten durchschnittlichen Anzahl der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien.***
20. Die Verwendung der gewichteten durchschnittlichen Anzahl der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien trägt dem Umstand Rechnung, dass das gezeichnete Kapital während der Periode Schwankungen infolge einer größeren oder geringeren Anzahl der zu einem Zeitpunkt im Umlauf gewesenen Stammaktien unterlegen haben kann. Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der Stammaktien, die während der Periode im Umlauf sind, ist die Anzahl an Stammaktien, die am Anfang der Periode im Umlauf waren, bereinigt um die Anzahl an Stammaktien, die während der Periode zurückgekauft oder ausgegeben wurden, multipliziert mit einem Zeitgewichtungsfaktor. Der Zeitgewichtungsfaktor ist das Verhältnis zwischen der Anzahl von Tagen, während der sich die betreffenden Aktien im Umlauf befanden, und der Gesamtzahl von Tagen der Periode. Die Verwendung eines angemessenen Näherungswertes für den gewichteten Durchschnitt ist in vielen Fällen ausreichend.
21. Normalerweise werden die Aktien zu dem Zeitpunkt in die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Aktien aufgenommen, zu dem die Gegenleistung fällig ist (generell handelt es sich dabei um Tag der Emission), beispielsweise werden:
  - (a) Stammaktien, die gegen Barzahlung ausgegeben wurden, dann einbezogen, wenn die Geldzahlung eingefordert werden kann;
  - (b) Stammaktien, die gegen die freiwillige Wiederanlage von Dividenden auf Stamm- oder Vorzugsaktien ausgegeben wurden, einbezogen, wenn die Dividenden wiederangelegt sind;
  - (c) Stammaktien, die in Folge einer Umwandlung eines Schuldinstruments in Stammaktien ausgegeben wurden, mit dem Tage des Fortfalls der Verzinsung einbezogen;
  - (d) Stammaktien, die anstelle von Zinsen oder Kapital auf andere Finanzinstrumente ausgegeben wurden, mit dem Tage des Fortfalls der Verzinsung einbezogen;
  - (e) Stammaktien, die im Austausch für die Erfüllung einer Schuld des Unternehmens ausgegeben wurden, mit dem Erfüllungstag einbezogen;
  - (f) Stammaktien, die als Entgelt für den Erwerb eines Vermögenswertes anstelle von liquiden Mitteln ausgegeben wurden, zum Datum der Erfassung des entsprechenden Erwerbs erfasst;und
  - (g) Stammaktien, die für die Erbringung von Dienstleistungen an das Unternehmen ausgegeben wurden, mit Erbringung der Dienstleistungen einbezogen.

Der Zeitpunkt der Einbeziehung von Stammaktien ergibt sich aus den Bedingungen ihrer Emission. Der wirtschaftliche Gehalt eines jeden im Zusammenhang mit der Emission stehenden Vertrages ist sorgfältig zu prüfen.

## IAS 33

22. Stammaktien, die als Teil des Kaufpreises bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form eines Unternehmenserwerbs ausgegeben wurden, sind zum Erwerbszeitpunkt in die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Aktien einzubeziehen. Dieses ist damit zu begründen, dass der Erwerber die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt in seine Gewinn- und Verlustrechnung mit einbezieht. Stammaktien, die bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form einer Interessenzusammenführung ausgegeben wurden, sind für alle dargestellten Perioden in die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Aktien einzubeziehen. Der Grund dafür ist, dass die Abschlüsse des zusammengeschlossenen Unternehmens so aufgestellt werden, als hätte der Unternehmenszusammenschluss schon immer bestanden. Daher ergibt sich die Anzahl der Stammaktien, die zur Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie bei einem Unternehmenszusammenschluss in Form einer Interessenzusammenführung herangezogen werden, als Summe der gewichteten durchschnittlichen Anzahl an Aktien der zusammengeschlossenen Unternehmen, bereinigt um die entsprechenden Aktien des Unternehmens, dessen Aktien sich nach dem Zusammenschluss im Umlauf befinden.
23. Stammaktien, die aufgrund der Umwandlung eines wandlungspflichtigen Instruments ausgegeben werden, sind bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie ab dem Datum des Vertragsabschlusses mit einzubeziehen.
24. Bedingt emissionsfähige Aktien werden als im Umlauf befindlich behandelt und bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie erst ab dem Datum mit einbezogen, zu dem alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind (d.h. die Ereignisse sind eingetreten). Aktien, die ausschließlich nach einem Ablauf einer Zeitspanne emissionsfähig sind, gelten nicht als bedingt emissionsfähige Aktien, da der Zeitablauf ein sicheres Ereignis ist.
25. Im Umlauf befindliche Stammaktien, die nur unter gewissen Bedingungen zurückgegeben werden können (also dem Vorbehalt des Rückrufs unterliegen), gelten nicht als im Umlauf befindlich und werden von der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie bis zu dem Datum ausgenommen, zu dem der Vorbehalt des Rückrufs nicht mehr gilt.
26. **Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der während der Periode und allen übrigen dargestellten Perioden im Umlauf befindlichen Stammaktien ist mit Ausnahme der Umwandlung potenzieller Stammaktien um Sachverhalte zu bereinigen, welche die Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien verändert haben, ohne dass eine entsprechende Änderung der Ressourcen damit verbunden gewesen wäre.**
27. Stammaktien können emittiert oder die Anzahl der im Umlauf befindlichen Aktien verringert werden, ohne dass es zu einer entsprechenden Änderung der Ressourcen kommt. Dazu zählen folgende Beispiele:
  - (a) eine Kapitalisierung oder Ausgabe von Gratisaktien (auch als Dividende in Form von Aktien bezeichnet);
  - (b) ein Gratiselement an jeder anderen Emission, beispielsweise ein Gratiselement an einer Ausgabe von Bezugsrechten an die bestehenden Aktionäre;
  - (c) eine Neustückelung von Aktien;und
  - (d) eine Umkehrung einer Neustückelung von Aktien (Aktienkonsolidierung).
28. Bei einer Kapitalisierung, einer Ausgabe von Gratisaktien oder einer Neustückelung von Aktien werden Stammaktien an die bestehenden Aktionäre ohne zusätzliche Gegenleistung ausgegeben. Folglich erhöht sich die Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien, ohne dass es zu einer Erhöhung der Ressourcen kommt. Die Anzahl der vor dem Eintritt des Ereignisses im Umlauf befindlichen Stammaktien wird um die anteilige Veränderung der Anzahl umlaufender Stammaktien derart berichtigt, als wäre das Ereignis zu Beginn der ersten dargestellten Periode eingetreten. Beispielsweise wird bei einer zwei-zu-eins-Ausgabe von Gratisaktien die Anzahl der vor der Emission im Umlauf befindlichen Stammaktien mit dem Faktor 3 multipliziert, um die neue Gesamtanzahl an Stammaktien zu ermitteln, bzw. mit dem Faktor 2, um die Anzahl der zusätzlichen Stammaktien zu erhalten.
29. In der Regel verringert eine Konsolidierung von Stammaktien die Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien, ohne dass es zu einer entsprechenden Verringerung der Ressourcen kommt. Falls jedoch ein Aktienrückkauf zum beizulegenden Zeitwert stattfindet, handelt es sich bei der Verringerung der Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien um das Ergebnis einer entsprechenden Abnahme an Ressourcen. Ein Beispiel wäre eine Aktienkonsolidierung in Verbindung mit einer Sonderdividende. Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien ist für die Periode, in welcher der Zusammenschluss eintritt, um die verringerte Anzahl von Stammaktien ab dem Datum zu bereinigen, zu dem die Sonderdividende erfasst wird.

## Verwässertes Ergebnis je Aktie

30. **Ein Unternehmen hat die verwässerten Ergebnisse je Aktie für das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis zu ermitteln; sofern ein entsprechender Ausweis erfolgt, ist auch das jenen Stammaktionären zurechenbare Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen.**

31. **Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis sowie die gewichtete durchschnittliche Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien um alle Verwässerungseffekte potenzieller Stammaktien zu bereinigen.**
32. Die Zielsetzung beim verwässerten Ergebnis je Aktie stimmt mit der beim unverwässerten Ergebnis je Aktie überein – nämlich, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie an der Ertragskraft eines Unternehmens zu schaffen – und gleichzeitig alle während der Periode im Umlauf befindlichen potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten zu berücksichtigen. In der Folge wird:
- (a) das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis um die Nachsteuerbeträge der in der Periode erfassten Dividenden und Zinsen für potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten erhöht und um jegliche sonstige Änderungen im Ertrag oder Aufwand berichtigt, die sich aus der Umwandlung der potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten ergeben würden,
- sowie
- (b) die gewichtete durchschnittliche Anzahl im Umlauf befindlicher Stammaktien um die gewichtete durchschnittliche Anzahl der zusätzlichen Stammaktien erhöht, welche sich unter der Annahme einer Umwandlung aller potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten im Umlauf befunden hätten.

#### Ergebnis

33. **Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare, gemäß Paragraph 12 ermittelte Periodenergebnis um die Nachsteuerwirkungen folgender Posten zu bereinigen:**
- (a) **alle Dividenden oder sonstige Posten im Zusammenhang mit potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten, die zur Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren, gemäß Paragraph 12 ermittelte, Periodenergebnis abgezogen wurden;**
- (b) **in der Periode erfasste Zinsen im Zusammenhang mit potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten;**
- und**
- (c) **alle sonstigen Änderungen im Ertrag oder Aufwand, die sich aus der Umwandlung der potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten ergeben würden.**
34. Nach der Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien fallen die in Paragraph 33(a)-(c) genannten Sachverhalte nicht mehr an. Stattdessen sind die neuen Stammaktien zur Beteiligung am Periodenergebnis berechtigt, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zusteht. Somit wird das Periodenergebnis, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zusteht und gemäß Paragraph 12 ermittelt wird, um die in Paragraph 33(a)-(c) genannten Sachverhalte sowie die zugehörigen Steuern bereinigt. Die mit den potenziellen Stammaktien verbundenen Aufwendungen beinhalten die unter Anwendung der Effektivzinsmethode behandelten Transaktionskosten und Disagien (s. Paragraph 9 von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung).
35. Aus der Umwandlung potenzieller Stammaktien können sich Folgeänderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen ergeben. Beispielsweise kann die Verringerung der Zinsaufwendungen für die potenziellen Stammaktien und die daraus folgende Erhöhung resp. Reduzierung des Periodenergebnisses eine Erhöhung des Aufwandes für einen freiwilligen Gewinnbeteiligungsplan für Arbeitnehmer zur Folge haben. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis um alle derartigen Folgeänderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen bereinigt.

#### Aktien

36. **Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie entspricht die Anzahl der Stammaktien der gewichteten durchschnittlichen Anzahl an gemäß den Paragraphen 19 und 26 berechneten Stammaktien zuzüglich der gewichteten durchschnittlichen Anzahl an Stammaktien, welche nach der Umwandlung aller potenzieller Stammaktien mit Verwässerungseffekten in Stammaktien ausgegeben würden. Die Umwandlung von potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten in Stammaktien gilt mit dem Beginn der Periode als erfolgt oder, falls dieses Datum auf einen späteren Tag fällt, mit dem Tag, an dem die potenziellen Stammaktien emittiert wurden.**
37. Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten sind unabhängig für jede dargestellte Periode zu ermitteln. Die Anzahl potenzieller Stammaktien mit Verwässerungseffekten, die in den Zeitraum vom Jahresbeginn bis zum Stichtag einbezogen werden, ist kein gewichteter Durchschnitt der in jeder Zwischenberechnung enthaltenen potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten.

## IAS 33

38. Potenzielle Stammaktien werden für die Periode gewichtet, in der sie im Umlauf sind. Potenzielle Stammaktien, die während der Periode gelöscht wurden oder verfallen sind, werden bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nur für den Teil der Periode berücksichtigt, in dem sie im Umlauf waren. Potenzielle Stammaktien, die während der Periode in Stammaktien umgewandelt werden, werden bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie vom Periodenbeginn bis zum Datum der Umwandlung berücksichtigt. Vom Zeitpunkt der Umwandlung an werden die daraus resultierenden Stammaktien sowohl in das unverwässerte als auch in das verwässerte Ergebnis je Aktie einbezogen.
39. Die Bestimmung der Anzahl der bei der Umwandlung potenzieller Stammaktien mit Verwässerungseffekten auszugebenden Stammaktien erfolgt zu den für die potenziellen Stammaktien gültigen Bedingungen. Sofern mehr als eine Grundlage für die Umwandlung besteht, wird bei der Berechnung das vorteilhafteste Umwandlungsverhältnis oder der günstigste Ausübungskurs aus Sicht des Inhabers der potenziellen Stammaktien zu Grunde gelegt.
40. Ein Tochterunternehmen, Joint Venture oder assoziiertes Unternehmen kann an alle Parteien mit Ausnahme des Mutterunternehmens, des Gesellschafters oder Anlegers potenzielle Stammaktien ausgeben, welche entweder in Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Ventures oder assoziierten Unternehmens oder in Stammaktien des Mutterunternehmens, des Gesellschafters oder Anlegers (des berichtenden Unternehmens) wandelbar sind. Haben diese potenziellen Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Ventures oder assoziierten Unternehmens einen Verwässerungseffekt auf das unverwässerte Ergebnis je Aktie des berichtenden Unternehmens, sind sie bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einzubeziehen.

## Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten

41. **Potenzielle Stammaktien sind ausschließlich dann als verwässernd zu betrachten, wenn ihre Umwandlung in Stammaktien das Ergebnis je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft kürzen bzw. den Periodenverlust je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft erhöhen würde.**
42. Ein Unternehmen verwendet das Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft, das auf das Mutterunternehmen entfällt, als Kontrollgröße um festzustellen, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung oder ein Verwässerungsschutz vorliegt. Das dem Mutterunternehmen zurechenbare Periodenergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft wird gemäß Paragraph 12 bereinigt und schließt dabei Posten aus der Aufgabe von Geschäftsbereichen aus.
43. Bei potenziellen Stammaktien liegt ein Verwässerungsschutz vor, wenn ihre Umwandlung in Stammaktien das Ergebnis je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft erhöhen bzw. den Verlust je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft reduzieren würde. Die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie erfolgt nicht unter der Annahme einer Umwandlung, Ausübung oder weiteren Emission von potenziellen Stammaktien, bei denen ein Verwässerungsschutz in Bezug auf das Ergebnis je Aktie vorliegen würde.
44. Bei der Beurteilung, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung oder aber ein Verwässerungsschutz vorliegt, sind alle Emissionen oder Emissionsfolgen potenzieller Stammaktien getrennt statt in Summe zu betrachten. Die Reihenfolge, in der potenzielle Stammaktien beurteilt werden, kann einen Einfluss auf die Beurteilung haben, ob sie zu einer Verwässerung beitragen. Um die Verwässerung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie zu maximieren, wird daher jede Emission oder Emissionsfolge potenzieller Stammaktien in der Reihenfolge vom höchsten bis zum geringsten Verwässerungseffekt betrachtet, d.h. potenzielle Stammaktien, bei denen ein Verwässerungseffekt vorliegt, werden mit dem geringsten „Ergebnis je zusätzliche Aktie“ vor denjenigen mit einem höheren Ergebnis je zusätzliche Aktie bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen. Optionen und Optionsscheine werden in der Regel zuerst berücksichtigt, weil sie den Zähler der Berechnung nicht beeinflussen.

## Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente

45. **Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen von der Ausübung verwässernder Optionen und Optionsscheinen des Unternehmens auszugehen. Die angenommenen Erlöse aus diesen Instrumenten werden so behandelt, als wären sie im Zuge der Emission von Stammaktien zum durchschnittlichen Börsenkurs der Stammaktien während der Periode angefallen. Die Differenz zwischen der Anzahl der ausgegebenen Stammaktien und der Anzahl der Stammaktien, die zum durchschnittlichen Börsenkurs der Stammaktien während der Periode ausgegeben worden wären, ist als Ausgabe von Stammaktien ohne Entgelt zu behandeln.**
46. Optionen und Optionsscheine sind verwässernd, wenn sie zur Ausgabe von Stammaktien zu einem geringeren als dem durchschnittlichen Börsenkurs der Stammaktien während der Periode führen würden. Der Betrag der Verwässerung ist der durchschnittliche Börsenkurs von Stammaktien während der Periode abzüglich des Ausgabepreises. Zur Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird daher unterstellt, dass potenziellen Stammaktie die beiden folgenden Ausgestaltungen umfassen:
  - (a) einen Vertrag zur Ausgabe einer bestimmten Anzahl von Stammaktien zu ihrem durchschnittlichen Börsenpreis während der Periode. Bei diesen Stammaktien wird davon ausgegangen, dass sie einen marktgerechten Kurs aufweisen und weder ein Verwässerungseffekt noch ein Verwässerungsschutz vorliegt. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie bleiben sie unberücksichtigt;

(b) einen Vertrag zur Ausgabe der verbleibenden Stammaktien ohne Entgelt. Derartige Stammaktien erzielen keine Erlöse und haben keine Auswirkung auf das Periodenergebnis, welches den im Umlauf befindlichen Stammaktien zuzurechnen ist. Daher liegt bei diesen Aktien ein Verwässerungseffekt vor, und sie sind bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie der Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien hinzuzuzählen.

47. Bei Optionen und Optionsscheinen tritt ein Verwässerungseffekt nur dann ein, wenn der durchschnittliche Börsenkurs der Stammaktien während der Periode den Ausübungspreis der Optionen oder Optionsscheine übersteigt (d.h. wenn sie „im Geld“ sind). In Vorjahren angegebene Ergebnisse je Aktie werden nicht rückwirkend bereinigt, um die Kursveränderungen der Stammaktien zu berücksichtigen.
48. Mitarbeiteraktienoptionen mit festen oder bestimmbar Laufzeiten und verfallbare Stammaktien werden bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie als Optionen behandelt, obgleich sie eventuell von einer Anwartschaft abhängig sind. Sie werden zum Bewilligungsdatum als im Umlauf befindlich behandelt. Leistungsabhängige Mitarbeiteraktienoptionen werden als bedingtes Kapital behandelt, weil ihre Ausgabe von der Erfüllung bestimmter Bedingungen sowie vom Zeitablauf abhängig ist.

#### Wandelbare Instrumente

49. Der Verwässerungseffekt von wandelbaren Instrumenten ist im verwässerten Ergebnis je Aktie gemäß den Paragraphen 33 und 36 darzustellen.
50. Bei wandelbaren Vorzugsaktien liegt immer dann ein Verwässerungsschutz vor, wenn der Betrag der angekündigten bzw. aufgelaufenen Dividende auf solche Aktien für die laufende Periode, das bei einer Umwandlung je erhaltener Stammaktie unverwässertes Ergebnis je Aktie übersteigt. Gleichermaßen wirken wandelbare Schuldtitel einer Verwässerung entgegen, wenn die zu erhaltende Verzinsung (nach Steuern und sonstigen Änderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen) je Stammaktie bei einer Umwandlung das unverwässerte Ergebnis je Aktie übersteigt.
51. Die Rückzahlung oder vorgenommene Umwandlung von wandelbaren Vorzugsaktien kann unter Umständen nur einen Teil der vormals im Umlauf befindlichen wandelbaren Vorzugsaktien betreffen. In diesen Fällen wird ein erzielter Überschuss nach Paragraph 17 denjenigen Aktien zugerechnet, die zurückgezahlt oder umgewandelt werden um zu ermitteln, ob bei den übrigen im Umlauf befindlichen Vorzugsaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt. Die zurückgezahlten oder umgewandelten Aktien werden getrennt von denjenigen Aktien betrachtet, die nicht zurückgezahlt oder umgewandelt wurden.

#### Bedingt emissionsfähige Aktien

52. Wie bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie werden bedingt emissionsfähige Aktien als im Umlauf befindlich behandelt und bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie mit einbezogen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind (d.h., dass die Ereignisse eingetreten sind). Bedingt emissionsfähige Aktien werden mit Beginn der Periode (oder ab dem Tag der Vereinbarung zur bedingten Emission, falls dieser Termin später liegt) einbezogen. Falls die Bedingungen nicht erfüllt sind, basiert die Aktienanzahl der bedingt emissionsfähigen Aktien, welche in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, auf der Anzahl an Aktien, die auszugeben wären, falls das Ende der Periode mit dem Ende des Zeitraums zusammenfällt, innerhalb dessen diese Bedingung eintreten kann. Wenn die Bedingungen bei Ablauf der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, nicht erfüllt wurden, sind rückwirkende Anpassungen nicht erlaubt.
53. Besteht die Bedingung einer bedingten Emission in der Erzielung oder Aufrechterhaltung eines bestimmten Periodenergebnisses und wurde dieser Betrag zum Ende des Berichtszeitraumes zwar erzielt, muss aber für einen zusätzlichen Zeitraum nach dem Ende der Berichtsperiode erhalten bleiben, so gelten die zusätzlichen Stammaktien als im Umlauf befindlich, falls bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie ein Verwässerungseffekt eintritt. In diesem Fall basiert die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie auf der Anzahl von Stammaktien, die ausgegeben würden, wenn der Betrag des Ergebnisses am Ende der Berichtsperiode dem Betrag des Ergebnisses am Ende der Periode entspräche, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann. Da sich das Ergebnis in einer künftigen Periode verändern kann, wird bedingtes Stammkapital in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses bis zum Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, nicht mit einbezogen, da nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt wurden.
54. Die Aktienanzahl der bedingt emissionsfähigen Aktien kann vom künftigen Börsenkurs der Stammaktien abhängen. Führt dieser Effekt zu einer Verwässerung, so basiert die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie in diesem Fall auf der Anzahl von Stammaktien, die ausgegeben würden, wenn der Börsenkurs am Ende der Berichtsperiode dem Börsenkurs am Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, entspräche. Basiert die Bedingung auf einem Durchschnitt der Börsenkurse über einen Zeitraum, der über das Ende der Berichtsperiode hinausgeht, so wird der Durchschnitt für den abgelaufenen Zeitraum verwendet. Da sich der Börsenkurs in einer künftigen Periode verändern kann, werden bedingt emissionsfähige Aktien in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie bis zum Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, nicht mit einbezogen, da nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt wurden.
55. Die Anzahl der bedingt emissionsfähigen Aktien kann sich u.U. nach dem künftigen Ergebnis und künftigen Kursen der Stammaktien richten. In solchen Fällen basiert die Anzahl der Stammaktien, die in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, auf beiden Bedingungen (also Ergebnis bis dato und aktueller Börsenkurs am Ende des Berichtszeitraumes). Bedingt emissionsfähige Aktien werden in die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nicht einbezogen, es sei denn, beide Bedingungen sind erfüllt.

## IAS 33

56. In anderen Fällen hängt die Anzahl der bedingt bedingt emissionsfähigen Aktien von einer anderen Bedingung als dem Ergebnis oder Börsenkurs (beispielsweise die Eröffnung einer bestimmten Anzahl von Einzelhandelsgeschäften) ab. In diesen Fällen werden die bedingt emissionsfähigen Aktien unter der Annahme, dass der derzeitige Stand der Bedingung bis zum Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, unverändert bleibt, in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nach dem Stand am Ende des Berichtszeitraums mit einbezogen.
57. Bedingt emissionsfähige potenzielle Stammaktien (außer denjenigen, die einer Vereinbarung zur bedingten Emission unterliegen, wie beispielsweise bedingtes Wandlungskapital) werden folgendermaßen in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen:
- (a) Ein Unternehmen stellt fest, ob man bei den potenziellen Stammaktien davon ausgehen kann, dass sie aufgrund ihrer festgelegten Emissionsbedingungen nach Maßgabe der Bestimmungen über bedingt emissionsfähige Stammaktien in den Paragraphen 52-56 emissionsfähig sind;
- und
- (b) sofern sich jene potenziellen Stammaktien im verwässerten Ergebnis je Aktie widerspiegeln sollten, stellt ein Unternehmen die entsprechenden Auswirkungen auf die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nach Maßgabe der Bestimmungen über Optionen und Optionsscheine (Paragraphen 45-48), der Bestimmungen über wandelbare Instrumente (Paragraphen 49-51), der Bestimmungen über Verträge, die in Stammaktien oder in liquiden Mitteln erfüllt werden (Paragraphen 58-61) bzw. sonstiger Bestimmungen fest.

Die Ausübung bzw. Umwandlung wird jedoch nicht zum Zweck der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie angenommen, es sei denn, es wird von der Ausübung bzw. Umwandlung ähnlicher im Umlauf befindlicher potenzieller und unbedingter Stammaktien ausgegangen.

Verträge, die in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können

58. ***Hat ein Unternehmen einen Vertrag abgeschlossen, der nach Wahl des Unternehmens in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden kann, so hat das Unternehmen davon auszugehen, dass der Vertrag in Stammaktien erfüllt wird, wobei die sich daraus ergebenden potenziellen Stammaktien im verwässerten Ergebnis je Aktie zu berücksichtigen sind, sofern ein Verwässerungseffekt vorliegt.***
59. Wird ein solcher Vertrag zu Bilanzierungszwecken als Vermögenswert oder als Schuld dargestellt oder enthält dieser eine Eigenkapital- und eine Schuldkomponente, so hat das Unternehmen den Zähler um etwaige Änderungen hinsichtlich Gewinn und Verlust zu bereinigen, die sich während der Periode ergeben hätten, wenn der Vertrag in vollem Umfang als Eigenkapitalinstrument klassifiziert worden wäre. Diese Bereinigung erfolgt in ähnlicher Weise wie die nach Paragraph 33 erforderlichen Anpassungen.
60. ***Bei Verträgen, die nach Wahl des Inhabers in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können, hat die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie unter Berücksichtigung der Erfüllung mit dem stärkeren Verwässerungseffekt – also Erfüllung in Stammaktien oder in liquiden Mitteln – zu erfolgen.***
61. Ein Beispiel für einen Vertrag, bei dem die Erfüllung in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfolgen kann, ist ein Schuldinstrument, das dem Unternehmen bei Fälligkeit das uneingeschränkte Recht einräumt, den Kapitalbetrag in liquiden Mitteln oder aber in eigenen Stammaktien zu leisten. Ein weiteres Beispiel ist eine geschriebene Verkaufsoption, deren Inhaber die Wahl zwischen Erfüllung in Stammaktien oder in liquiden Mitteln hat.

Gekaufte Optionen

62. Verträge wie gekaufte Verkaufsoptionen und gekaufte Kaufoptionen (also Optionen, die das Unternehmen auf die eigenen Stammaktien hält) werden nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, weil dies einem Verwässerungsschutz entspräche. Die Verkaufsoption würde nur dann ausgeübt werden, wenn der Ausübungspreis den Börsenkurs übersteigen würde, und die Kaufoption würde nur dann ausgeübt werden, wenn der Ausübungspreis niedriger als der Börsenkurs wäre.

Geschriebene Verkaufsoptionen

63. ***Verträge, die vorsehen, dass das Unternehmen seine eigenen Aktien zurückkaufen muss (beispielsweise bei geschriebenen Verkaufsoptionen und Terminkäufen), kommen bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie zum Tragen, wenn ein Verwässerungseffekt vorliegt. Wenn diese Verträge innerhalb der Periode „im Geld“ sind (d.h. dass der Ausübungs- oder Erfüllungspreis den durchschnittlichen Börsenkurs in der Periode übersteigt), so ist der potenzielle Verwässerungseffekt auf das Ergebnis je Aktie folgendermaßen zu ermitteln:***
- (a) ***es ist anzunehmen, dass am Anfang der Periode eine ausreichende Menge an Stammaktien (zum durchschnittlichen Börsenkurs während der Periode) emittiert werden, um die Mittel zur Vertragserfüllung zu beschaffen;***

- (b) *es ist anzunehmen, dass die Erlöse aus der Emission zur Vertragserfüllung (also zum Rückkauf der Stammaktien) verwendet werden;*
- und*
- (c) *dass die zusätzlichen Stammaktien (der Unterschied zwischen der als emittiert angenommenen Anzahl an Stammaktien und der Anzahl an Stammaktien, die aus der Vertragserfüllung vereinnahmt wurden) in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie mit einfließen.*

#### RÜCKWIRKENDE ANPASSUNGEN

64. *Wenn die Anzahl der im Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien auf Grund einer Kapitalisierung, Emission von Gratisaktien oder einer Neustückelung von Aktien zunimmt, oder als Ergebnis einer Zusammenlegung des Aktienkapitals abnimmt, so ist die Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie für alle vorgelegten Perioden rückwirkend zu berichtigen. Falls diese Änderungen nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Veröffentlichungsfreigabe des Abschlusses eintreten, sind die Berechnungen je Aktie für den Abschluss, der für diese Periode vorgelegt wird, sowie für die Abschlüsse aller früheren Perioden auf der Grundlage der neuen Anzahl der Aktien vorzunehmen. Die Tatsache, dass die Je-Aktie-Berechnungen derartige Änderungen in der Anzahl der Aktien widerspiegeln, ist anzugeben. Zusätzlich sind die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie für alle vorgelegten Perioden um Folgendes zu bereinigen:*
- (a) *Auswirkungen von rückwirkend berücksichtigten Fehlern und Anpassungen aufgrund von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;*
- und*
- (b) *Auswirkungen eines Unternehmenszusammenschlusses in Form einer Interessenzusammenführung.*
65. *Ein Unternehmen darf verwässerte Ergebnisse je Aktie, die in früheren Perioden ausgewiesen wurden, aufgrund von Änderungen der Berechnungsannahmen zur Ergebnisermittlung je Aktie oder zwecks Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien nicht rückwirkend anpassen.*

#### AUSWEIS

66. *In der Gewinn- und Verlustrechnung hat ein Unternehmen das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie aus dem den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodengewinn bzw. -verlust aus dem fortzuführenden Geschäft sowie das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis für jede Art von Stammaktien, die ein unterschiedliches Anrecht auf Teilnahme am Periodenergebnis haben, auszuweisen. Ein Unternehmen hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie in allen dargestellten Perioden gleichrangig auszuweisen.*
67. *Das Ergebnis je Aktie ist für jede Periode auszuweisen, in der eine Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt wird. Wird das verwässerte Ergebnis je Aktie für mindestens eine Periode ausgewiesen, so ist es, selbst wenn es dem unverwässerten Ergebnis je Aktie entspricht, für sämtliche Perioden auszuweisen. Entspricht das unverwässerte Ergebnis dem verwässerten Ergebnis je Aktie, so kann der doppelte Ausweis in einer Zeile in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen.*
68. *Ein Unternehmen, das die Aufgabe eines Geschäftsbereichs meldet, hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie für den aufzugebenden Geschäftsbereich entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zum Abschluss auszuweisen.*
69. *Ein Unternehmen hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie auch dann auszuweisen, wenn die Beträge negativ (also als Verlust je Aktie) ausfallen.*

#### ANGABEN

70. *Ein Unternehmen hat folgende Angaben zu machen:*
- (a) *die zur Berechnung von unverwässerten und verwässerten Ergebnissen je Aktie als Zähler verwendeten Beträge sowie eine Überleitungsrechnung der entsprechenden Beträge des dem Mutterunternehmen zurechenbaren Periodenergebnisses. Die Überleitungsrechnung hat die Einzelauswirkungen jeder Art von Instrumenten auszuweisen, die das Ergebnis je Aktie beeinflussen.*
- (b) *die gewichtete durchschnittliche Anzahl von Stammaktien, welche als Nenner in der Berechnung der unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie verwendet wurde, sowie eine Überleitungsrechnung dieser Nenner zueinander. Die Überleitungsrechnung hat die Einzelauswirkungen jeder Art von Instrumenten auszuweisen, die das Ergebnis je Aktie beeinflussen.*

## IAS 33

- (c) *Instrumente (darunter auch bedingtes Kapital), die das unverwässerte Ergebnis je Aktie in Zukunft potenziell verwässern könnten, die jedoch nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie eingeflossen sind, weil sie für die dargestellte(n) Periode(n) einer Verwässerung entgegenwirken.*
- (d) *eine Beschreibung der Geschäftsvorfälle mit Stammaktien oder potenziellen Stammaktien – mit Ausnahme der gemäß Paragraph 64 berücksichtigten Geschäftsvorfälle –, die nach dem Bilanzstichtag zustande kommen und die Anzahl der am Ende der Periode im Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien erheblich verändert hätten, wenn diese Geschäftsvorfälle vor Ende der Berichtsperiode stattgefunden hätten.*

71. Beispiele für solche in Paragraph 70(d) genannte Geschäftsvorfälle sind:

- (a) die Ausgabe von Aktien gegen liquide Mittel;
- (b) die Ausgabe von Aktien, wenn die Erlöse dazu verwendet werden, zum Bilanzstichtag Schulden oder im Umlauf befindliche Vorzugsaktien zu tilgen;
- (c) die Tilgung von im Umlauf befindlichen Stammaktien;
- (d) die Umwandlung oder Ausübung des Bezugsrechtes potenzieller, sich zum Bilanzstichtag im Umlauf befindlicher Stammaktien in Stammaktien;
- (e) die Ausgabe von Optionen, Optionsscheinen oder wandelbaren Instrumenten;
- und
- (f) die Erfüllung von Bedingungen, welche die Ausgabe von bedingtem Kapital zur Folge hätten.

Der Betrag des Ergebnisses je Aktie wird für nach dem Bilanzstichtag eintretende Geschäftsvorfälle nicht angepasst, da derartige Geschäftsvorfälle den zur Generierung des Periodenergebnisses verwendeten Kapitalbetrag nicht beeinflussen.

72. Finanzinstrumente und sonstige Verträge, welche zu potenziellen Stammaktien führen, können Bedingungen enthalten, welche die Messung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie beeinflussen. Diese Bedingungen können entscheidend sein für die Frage, ob bei potenziellen Stammaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt und, falls dem so ist, für die Auswirkungen auf die gewichtete durchschnittliche Anzahl im Umlauf befindlicher Aktien sowie alle daraus resultierenden Berichtigungen des Periodenergebnisses, der den Stammaktionären zuzurechnen ist. Die Angabe der Vertragsbedingungen dieser Finanzinstrumente und anderer Verträge wird empfohlen, sofern diese nicht ohnehin verlangt werden (s. IAS 32).

73. *Falls ein Unternehmen zusätzlich zum unverwässerten und verwässerten Ergebnis je Aktie Beträge je Aktie angibt, die mittels eines im Bericht enthaltenen Bestandteils des Periodenergebnisses ermittelt werden, der von diesem Standard abweicht, so sind derartige Beträge unter Verwendung der gemäß diesem Standard ermittelten gewichteten durchschnittlichen Anzahl von Stammaktien zu bestimmen. Unverwässerte und verwässerte Beträge je Aktie, die sich auf einen derartigen Bestandteil beziehen, sind gleichrangig anzugeben und im Anhang auszuweisen. Ein Unternehmen hat auf die Grundlage zur Ermittlung der(s) Nenner(s) hinzuweisen, einschließlich der Angabe, ob es sich bei den entsprechenden Beträgen je Aktie um Vor- oder Nachsteuerbeträge handelt. Bei Verwendung eines Bestandteils des Periodenergebnisses, der nicht als eigenständiger Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird, ist eine Überleitung zwischen diesem verwendeten Bestandteil zu einem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten herzustellen.*

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

## RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

75. Dieser Standard ersetzt IAS 33 *Ergebnis je Aktie* (im Jahr 1997 verabschiedet).
76. Dieser Standard ersetzt SIC-24 *Ergebnis je Aktie – Finanzinstrumente und sonstige Verträge, die in Aktien erfüllt werden können*.

## ANHANG A

**Anwendungsleitlinien**

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

**Das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Periodenergebnis**

- A1. Zur Berechnung des Ergebnisses je Aktie auf der Grundlage des Konzernabschlusses bezieht sich das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Periodenergebnis auf das Periodenergebnis des konsolidierten Unternehmens nach Berücksichtigung von Minderheitsanteilen.

**Bezugsrechtsausgabe**

- A2. Durch die Ausgabe von Stammaktien zum Zeitpunkt der Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stammaktien entsteht im Regelfall kein Bonuselement, weil die potenziellen Stammaktien normalerweise zum vollen Wert ausgegeben werden, was zu einer proportionalen Änderung der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Ressourcen führt. Bei der Bezugsrechtsausgabe ist der Ausübungskurs jedoch häufig niedriger als der beizulegende Zeitwert der Aktien. Daher beinhaltet eine derartige Bezugsrechtsausgabe, wie in Paragraph 27(b) angemerkt, ein Bonuselement. Wird eine Bezugsrechtsausgabe allen gegenwärtigen Aktionären angeboten, ist die Zahl der bei der Berechnung des unverwässerten und des verwässerten Ergebnisses je Aktie für alle Perioden vor der Bezugsrechtsausgabe verwendeten Anzahl von Stammaktien gleich der Anzahl der sich vor der Ausgabe in Umlauf befindlichen Stammaktien, multipliziert mit dem folgenden Faktor:

$$\frac{\text{(Beizulegender Zeitwert je Aktie unmittelbar vor der Bezugsrechtsausübung)}}{\text{(Theoretischer beizulegender Zeitwert je Aktie nach Bezugsrecht)}}$$

Der theoretische beizulegende Zeitwert je Aktie nach Bezugsrecht wird berechnet, indem die Summe der Marktwerte der Aktien unmittelbar vor der Ausübung der Bezugsrechte zu den Erlösen aus der Ausübung der Bezugsrechte hinzugezählt wird und durch die Anzahl der sich nach Ausübung der Bezugsrechte in Umlauf befindlichen Aktien geteilt wird. In dem Fall, in dem die Bezugsrechte unabhängig von den Aktien selbständig vor dem Ausübungsdatum öffentlich gehandelt werden sollen, wird der beizulegende Zeitwert für die Zwecke dieser Ermittlung am Schluss des letzten Handelstages festgelegt, an dem die Aktien gemeinsam mit den Bezugsrechten gehandelt werden.

**Kontrollgröße**

- A3. Um die Anwendung des in den Paragraphen 42 und 43 beschriebenen Begriffs der Kontrollgröße zu veranschaulichen, soll angenommen werden, dass ein Unternehmen aus fortgeführten Geschäftsbereichen einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Gewinn von GE 4 800 (\*), einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Verlust von (GE 7 200) aus aufgegebenen Geschäftsbereichen, einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Verlust von (GE 2 400) und 2 000 Stammaktien sowie 400 potenzielle in Umlauf befindliche Stammaktien hat. Das unverwässerte Ergebnis des Unternehmens je Aktie beträgt GE 2,40 für fortgeführte Geschäftsbereiche, (GE 3,60) für aufgegebene Geschäftsbereiche und (GE 1,20) für den Verlust. Die 400 potenziellen Stammaktien werden in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, weil das resultierende Ergebnis von GE 2,00 je Aktie für fortgeführte Geschäftsbereiche verwässernd wirkt, wenn keine Auswirkung dieser 400 potenziellen Stammaktien auf das Periodenergebnis angenommen wird. Weil der dem Mutterunternehmen zurechenbare Gewinn aus fortgeführten Geschäftsbereichen die Kontrollgröße ist, umfasst die Einheit auch jene 400 potenziellen Stammaktien in der Berechnung der übrigen Beträge für das Ergebnis je Aktie, obwohl die resultierenden Beträge für das Ergebnis je Aktie für die ihnen vergleichbaren unverwässerten Beträge des Ergebnisses je Aktie einen Verwässerungsschutz darstellen; d. h., der Verlust je Aktie geringer ist [(GE 3,00) je Aktie für den Verlust aus aufgegebenen Geschäftsbereichen und (GE 1,00) je Aktie für den Verlust].

(\*) In diesen Leitlinien werden Geldbeträge in „Geldeinheiten“ (GE) bezeichnet.

### Durchschnittlicher Marktpreis der Stammaktien

- A4. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird der durchschnittliche Marktpreis der Stammaktien, von deren Ausgabe ausgegangen wird, auf der Basis des durchschnittlichen Marktpreises während der Periode errechnet. Theoretisch könnte jede Markttransaktion mit den Stammaktien eines Unternehmens in die Bestimmung des Durchschnittsbörsenkurses einbezogen werden. In der Praxis reicht jedoch gewöhnlich ein einfacher Durchschnitt aus den wöchentlichen oder monatlichen Kursen.
- A5. Im Allgemeinen sind die Schlusskurse ausreichend für die Berechnung des durchschnittlichen Marktpreises. Schwanken die Kurse allerdings mit großer Bandbreite, ergibt ein Durchschnitt aus den Höchst- und Tiefstkursen normalerweise einen repräsentativeren Kurs. Die zur Berechnung des durchschnittlichen Marktpreises angewendete Methode ist stetig zu benutzen, es sei denn, sie ist wegen geänderter Bedingungen nicht mehr repräsentativ. So könnte z. B. ein Unternehmen, das zur Errechnung des durchschnittlichen Marktpreises über mehrere Jahre relativ stabiler Kurse hinweg die Schlusskurse benutzt, zur Durchschnittsbildung aus Höchst- und Tiefstkursen übergehen, wenn starke Kurschwankungen einsetzen und die Schlusskurse keinen repräsentativen Durchschnittskurs mehr ergeben.

### Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente

- A6. Es wird davon ausgegangen, dass Optionen oder Optionsscheine für den Kauf wandelbarer Instrumente immer dann für diesen Zweck ausgeübt werden, wenn die Durchschnittskurse sowohl der wandelbaren Instrumente als auch der nach der Wandlung zu beziehenden Stammaktien über dem Ausübungskurs der Optionen oder Optionsscheine liegen. Von einer Ausübung wird jedoch nur ausgegangen, wenn auch von einer Umwandlung ähnlicher eventuell in Umlauf befindlicher wandelbarer Instrumente ausgegangen wird.
- A7. Optionen oder Optionsscheine können die Andienung schuldrechtlicher oder anderweitiger Wertpapiere des Unternehmens (oder seines Mutterunternehmens oder eines Tochterunternehmens) zur Zahlung des gesamten Ausübungspreises oder eines Teiles davon ermöglichen oder erforderlich machen. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wirken diese Optionen oder Optionsscheine verwässernd, wenn (a) der durchschnittliche Marktpreis der zugehörigen Stammaktien für die Periode den Ausübungskurs überschreitet oder (b) der Verkaufskurs des anzudienenden Instrumentes unter dem liegt, zu dem das Instrument entsprechend der Options- oder Optionsscheinsvereinbarung angedient werden kann und die sich ergebende Abzinsung zu einem effektiven Ausübungskurs unter dem Börsenkurs für die Stammaktien führt, die nach der Ausübung bezogen werden können. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird davon ausgegangen, dass diese Optionen oder Optionsscheine ausgeübt und die schuldrechtlichen oder anderweitigen Wertpapiere angedient werden sollen. Ist die Andienung liquider Mittel für den Options- oder Optionsschein-Inhaber vorteilhafter und lässt der Vertrag diese Andienung zu, wird von der Andienung liquider Mittel ausgegangen. Zinsen (abzüglich Steuern) auf schuldrechtliche Wertpapiere, von deren Andienung ausgegangen wird, werden dem Zähler als Berichtigung wieder hinzugerechnet.
- A8. Ähnlich werden Vorzugsaktien mit ähnlichen Bestimmungen oder andere Wertpapiere behandelt, deren Umwandlungsoptionen dem Investor Barzahlung zur Erzielung eines günstigeren Umwandlungssatzes erlauben.
- A9. Die zugrunde liegenden Vertragsbedingungen bestimmter Optionen oder Optionsscheine verlangen eventuell, dass die aus der Ausübung dieser Instrumente erzielten Erlöse für den Rückkauf schuldrechtlicher oder anderweitiger Wertpapiere des Unternehmens (oder seines Mutter- oder eines Tochterunternehmens) verwendet werden. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird davon ausgegangen, dass diese Optionen oder Optionsscheine ausgeübt wurden und der Erlös für den Kauf der schuldrechtlichen Wertpapiere zum durchschnittlichen Marktpreis und nicht für den Kauf von Stammaktien verwendet wird. Der aus der angenommenen Ausübung erzielte Erlösüberschuss jedoch, der über den für den angenommenen Kauf schuldrechtlicher Wertpapiere aufgewendeten Betrag hinausgeht, wird bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie berücksichtigt (d. h., es wird davon ausgegangen, dass er für den Rückkauf von Stammaktien eingesetzt wurde). Zinsen (abzüglich Steuern) auf schuldrechtliche Wertpapiere, von deren Kauf ausgegangen wird, werden dem Zähler als Berichtigung wieder hinzugerechnet.

### Geschriebene Verkaufsoptionen

- A10. Zur Erläuterung der Anwendung von Paragraph 63 soll angenommen werden, dass sich von einem Unternehmen 120 geschriebene Verkaufsoptionen auf seine Stammaktien mit einem Ausübungskurs von GE 35 in Umlauf befinden. Der durchschnittliche Marktpreis für die Stammaktien des Unternehmens in der Periode beträgt GE 28. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie geht das Unternehmen davon aus, dass es zu Periodenbeginn 150 Aktien zu je GE 28 zur Erfüllung seiner Verkaufsverpflichtung von GE 4 200 ausgegeben hat. Die Differenz zwischen den 150 ausgegebenen Stammaktien und den 120 Stammaktien aus der Erfüllung der Verkaufsoption (30 zusätzliche Stammaktien) wird dem Nenner bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hinzuaddiert.

**Instrumente von Tochterunternehmen, Joint Ventures oder assoziierten Unternehmen**

- A11. Potenzielle Stammaktien eines Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens, die entweder in Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens umgewandelt werden können oder Stammaktien des Mutterunternehmens, des Gesellschafters oder des Anlegers (des bilanzierenden Unternehmens) werden in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wie folgt einbezogen:
- (a) Durch ein Tochterunternehmen, Joint Venture oder assoziiertes Unternehmen ausgegebene Instrumente, die ihren Inhabern den Bezug von Stammaktien des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens ermöglichen, werden in die Berechnung der Daten des verwässerten Ergebnisses je Aktie des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens einbezogen. Dieses Ergebnis je Aktie wird dann in die Berechnungen des Ergebnisses je Aktie für das bilanzierende Unternehmen einbezogen, und zwar auf der Grundlage, dass das bilanzierende Unternehmen die Instrumente des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens hält.
  - (b) Instrumente eines Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens, die in die Stammaktien des berichtenden Unternehmens umgewandelt werden können, werden für die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie als zu den potenziellen Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens gehörend betrachtet. Ebenso werden auch von einem Tochterunternehmen, Joint Venture oder assoziierten Unternehmen für den Kauf von Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens ausgegebene Optionen oder Optionsscheine bei der Berechnung des konsolidierten verwässerten Ergebnisses je Aktie als zu den potenziellen Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens gehörend betrachtet.
- A12. Zur Bestimmung der Auswirkung des Ergebnisses je Aktie von Instrumenten, die von einem bilanzierenden Unternehmen ausgegeben wurden und in Stammaktien eines Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens umgewandelt werden können, wird von der Umwandlung der Instrumente ausgegangen, und der Zähler (Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbares Periodenergebnis) wird gemäß Paragraph 33 entsprechend berichtigt. Zusätzlich zu diesen Berichtigungen wird der Zähler mit Bezug auf jede Änderung berichtigt, die im Periodenergebnis des bilanzierenden Unternehmens auftritt (z. B. Erträge nach der Dividenden- oder nach der Equity-Methode) und der erhöhten Stammaktienzahl des Tochterunternehmens, Joint Venture oder assoziierten Unternehmens zuzurechnen ist, die sich als Folge der angenommenen Umwandlung in Umlauf befindet. Der Nenner ist bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nicht betroffen, weil die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien des bilanzierenden Unternehmens sich bei Annahme der Umwandlung nicht ändern würde.

**Partizipierende Eigenkapitalinstrumente und aus zwei Gattungen bestehende Stammaktien**

- A13. Zum Eigenkapital einiger Unternehmen gehören:
- (a) Instrumente, die an Stammaktien-Dividenden nach einer festgelegten Formel beteiligt werden (z. B. zwei zu eins), wobei in einigen Fällen eine Obergrenze der Gewinnbeteiligung gilt (z. B. bis zu einem spezifizierten Höchstbetrag je Aktie).
  - (b) eine Stammaktien-Gattung, deren Dividendensatz von dem der anderen Stammaktien-Gattung abweicht, ohne jedoch vorrangige oder vorgehende Rechte zu haben.
- A14. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird bei den in Paragraph A13 bezeichneten Instrumenten, die in Stammaktien umgewandelt werden können, von einer Umwandlung ausgegangen, wenn sie eine verwässernde Wirkung hat. Für die nicht in eine Stammaktien-Gattung umwandelbaren Instrumente wird das Periodenergebnis entsprechend ihren Dividendenrechten oder anderen Rechten auf Beteiligung an nicht ausgeschütteten Gewinnen den unterschiedlichen Aktiegattungen und gewinnberechtigten Dividendenpapieren zugewiesen. Zur Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie:
- (a) wird das den Stammaktieninhabern des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis um den Betrag der Dividenden (durch Gewinnreduzierung und Verlusterhöhung) angepasst, der in der Periode für jede Aktiegattung erklärt wurde, sowie um den vertraglichen Betrag der Dividenden (oder Zinsen auf Gewinnschuldverschreibungen), der für die Periode zu zahlen ist (z. B. ausgeschüttete, aber noch nicht ausgezahlte kumulative Dividenden).
  - (b) wird das verbleibende Periodenergebnis Stammaktien und partizipierenden Eigenkapitalinstrumenten in dem Umfang zugeteilt, in dem jedes Instrument am Ergebnis beteiligt ist, so, als sei das gesamte Periodenergebnis ausgeschüttet worden. Das gesamte jeder Gattung von Eigenkapitalinstrumenten zugewiesene Periodenergebnis wird durch Addition des aus Dividenden und aus Gewinnbeteiligung zugeteilten Betrages bestimmt.

**IAS 33**

- (c) wird der Gesamtbetrag des jeder Gattung von Eigenkapitalinstrumenten zugewiesenen Periodenergebnisses durch die Zahl der in Umlauf befindlichen Instrumente geteilt, denen das Ergebnis zugewiesen wird, um das Ergebnis je Aktie für das Instrument zu bestimmen.

Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie werden alle potenziellen Stammaktien, die als ausgegeben gelten, in die in Umlauf befindlichen Stammaktien einbezogen.

**Teilweise bezahlte Aktien**

- A15. Werden Stammaktien ausgegeben, jedoch nicht voll bezahlt, werden sie bei der Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie in dem Umfang als Bruchteil einer Stammaktie angesehen, in dem sie während der Periode dividendenberechtigt in Relation zu einer voll bezahlten Stammaktie sind.
- A16. Soweit teilweise bezahlte Aktien während der Periode nicht dividendenberechtigt sind, werden sie bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie analog zu Optionen oder Optionsscheinen behandelt. Der unbezahlte Restbetrag gilt als für den Kauf von Stammaktien verwendeter Erlös. Die Zahl der in das verwässerte Ergebnis je Aktie einbezogenen Aktien ist die Differenz zwischen der Zahl der gezeichneten Aktien und der Zahl der Aktien, die als gekauft gelten.
-

## ANHANG B

## IAS 33

**Änderungen anderer Verlautbarungen**

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

- B1. In den International Financial Reporting Standards einschließlich der International Accounting Standards und Interpretationen, Stand Dezember 2003, werden Verweise auf die derzeit gültige Fassung des englischen Text von IAS 33 *Earnings Per Share* in IAS *Earnings per Share* geändert.
-

## IAS 40

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 40

**Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

## INHALT

	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-4
Definitionen	5-15
Ansatz	16-19
Bewertung beim Ansatz	20-29
Bewertung nach dem Ansatz	30-56
Bilanzierungs- und Bewertungsmethode	30-32
Modell des beizulegenden Zeitwerts	33-55
Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln	53-55
Anschaffungskostenmodell	56
Übertragungen	57-65
Abgänge	66-73
Angaben	74-79
Modell des beizulegenden Zeitwerts und Anschaffungskostenmodell	74-79
Modell des beizulegenden Zeitwerts	76-78
Anschaffungskostenmodell	79
Übergangsvorschriften	80-84
Modell des beizulegenden Zeitwerts	80-82
Anschaffungskostenmodell	83-84
Zeitpunkt des Inkrafttretens	85
Rücknahme von IAS 40 (2000)	86

Dieser überarbeitete Standard ersetzt IAS 40 (2000) *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* und ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

**ZIELSETZUNG**

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und die damit verbundenen Anabeerfordernisse.

## ANWENDUNGSBEREICH

IAS 40

2. **Dieser Standard ist für den Ansatz und die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie für die Angaben zu diesen Immobilien anzuwenden.**
3. Dieser Standard bezieht sich u. a. auf die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Abschluss eines Leasingnehmers, die als Finanzierungsleasingverhältnis bilanziert werden, sowie die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Abschluss eines Leasinggebers, die im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses an einen Leasingnehmer vermietet wurden. Dieser Standard regelt keine Sachverhalte, die in IAS 17 *Leasingverhältnisse* behandelt werden, einschließlich:
- (a) der Klassifizierung der Leasingverhältnisse als Finanzierungs- bzw. Operating-Leasingverhältnisse;
  - (b) der Erfassung von Leasingerträgen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (siehe auch IAS 18 *Erträge*);
  - (c) der Bewertung von geleasteten Immobilien im Abschluss eines Leasingnehmers, die als Operating-Leasingverhältnis bilanziert werden;
  - (d) der Bewertung der Nettoinvestition in ein Finanzierungsleasingverhältnis im Abschluss eines Leasinggebers;
  - (e) der Bilanzierung von Sale-and-leaseback-Transaktionen;
- und
- (f) der Angaben über Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse.
4. Dieser Standard bezieht sich nicht auf:
- (a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);
- und
- (b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht-regenerative Ressourcen.

## DEFINITIONEN

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

**Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird.**

**Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes oder der Herstellung.**

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

**Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind Immobilien (Grundstücke oder Gebäude – oder Teile von Gebäuden – oder beides), die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses) zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden und nicht:**

- (a) zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke;

oder

- (b) zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

## IAS 40

**Vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien sind Immobilien, die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses) zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.**

6. **Eine von einem Leasingnehmer im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie ist dann, und nur dann, als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie zu klassifizieren und bilanzieren, wenn diese Immobilie ansonsten die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfüllen würde und der Leasingnehmer für den erfassten Vermögenswert das in den Paragraphen 33-55 beschriebene Modell des beizulegenden Zeitwerts anwendet. Diese alternative Klassifizierung kann für jede Immobilie einzeln gewählt werden. Sobald die alternative Klassifizierung jedoch für eine im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie festgelegt wurde, sind alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts zu bilanzieren. Bei Wahl dieser alternativen Klassifizierung unterliegt jede so klassifizierte Immobilie der Berichtspflicht nach den Paragraphen 74-78.**
7. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien werden zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten. Daher erzeugen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Cashflows, die weitgehend unabhängig von den anderen vom Unternehmen gehaltenen Vermögenswerten anfallen. Darin unterscheiden sich als Finanzinvestition gehaltene Immobilien von vom Eigentümer selbstgenutzten Immobilien. Die Herstellung oder die Lieferung von Gütern bzw. die Erbringung von Dienstleistungen (oder die Nutzung der Immobilien für Verwaltungszwecke) führt zu Cashflows, die nicht nur den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sondern auch anderen Vermögenswerten, die im Herstellungs- oder Lieferprozess genutzt werden, zuzurechnen sind. IAS 16 *Sachanlagen* ist auf die vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien anzuwenden.
8. Beispiele für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind:
  - (a) Grundstücke, die langfristig zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden.
  - (b) Grundstücke, die für eine gegenwärtig unbestimmte künftige Nutzung gehalten werden. (Legt ein Unternehmen nicht fest, ob das Grundstück zur Selbstnutzung oder kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, ist das Grundstück als zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten zu behandeln).
  - (c) ein Gebäude, welches sich im Besitz des Unternehmens befindet (oder vom Unternehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gehalten wird) und im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse vermietet wird.
  - (d) ein leer stehendes Gebäude, welches zur Vermietung im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse gehalten wird.
9. Beispiele, die keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien darstellen und daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, sind:
  - (a) Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder des Erstellungs- oder Entwicklungsprozesses für einen solchen Verkauf gehalten werden (siehe IAS 2 *Vorräte*), beispielsweise Immobilien, die ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung in naher Zukunft oder für die Entwicklung und den Weiterverkauf erworben wurden.
  - (b) für Dritte erstellte oder entwickelte Immobilien (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*).
  - (c) vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (siehe IAS 16), einschließlich (neben anderen) der Immobilien, die künftig vom Eigentümer selbst genutzt werden sollen, Immobilien, die für die zukünftige Entwicklung und anschließende Selbstnutzung gehalten werden, von Arbeitnehmern genutzte Immobilien (unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer einen marktgerechten Mietzins zahlen oder nicht) und vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind.
  - (d) Immobilien, die für die zukünftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden. Bis zum Abschluss der Erstellung oder der Entwicklung ist für diese Immobilien IAS 16 anzuwenden, ab diesem Zeitpunkt werden diese Immobilien als Finanzinvestition behandelt, und dieser Standard findet Anwendung. Dieser Standard ist jedoch für bestehende als Finanzinvestition gehaltene Immobilien heranzuziehen, die für die weitere zukünftige Nutzung saniert werden (siehe Paragraph 58).
  - (e) Immobilien, die im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses an ein anderes Unternehmen vermietet wurden.

10. Einige Immobilien werden teilweise zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zum Zwecke der Wertsteigerung und teilweise zum Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten. Wenn diese Teile gesondert verkauft (oder im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gesondert vermietet) werden können, bilanziert das Unternehmen diese Teile getrennt. Können die Teile nicht gesondert verkauft werden, stellen die gehaltenen Immobilien nur dann eine Finanzinvestition dar, wenn der Anteil, der für Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten wird, unbedeutend ist.
11. In einigen Fällen bietet ein Unternehmen den Mietern von ihm gehaltener Immobilien Nebenleistungen an. Ein Unternehmen behandelt solche Immobilien dann als Finanzinvestition, wenn die Leistungen für die Vereinbarung insgesamt unbedeutend sind. Ein Beispiel hierfür sind Sicherheits- und Instandhaltungsleistungen seitens des Eigentümers eines Verwaltungsgebäudes für die das Gebäude nutzenden Mieter.
12. In anderen Fällen sind die erbrachten Leistungen wesentlich. Besitzt und führt ein Unternehmen beispielsweise ein Hotel, ist der den Gästen angebotene Service von wesentlicher Bedeutung für die gesamte Vereinbarung. Daher ist ein vom Eigentümer geführtes Hotel eine vom Eigentümer selbst genutzte und keine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie.
13. Die Bestimmung, ob die Nebenleistungen so bedeutend sind, dass Immobilien nicht die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllen, kann schwierig sein. Beispielsweise überträgt der Hoteleigentümer manchmal einige Verantwortlichkeiten im Rahmen eines Geschäftsführungsvertrags auf Dritte. Die Regelungen solcher Verträge variieren beträchtlich. Einerseits kann die Position des Eigentümers substanzial der eines passiven Anteilseigners entsprechen. Andererseits kann der Eigentümer einfach alltägliche Funktionen ausgelagert haben, während er weiterhin die wesentlichen Risiken aus Schwankungen der Cashflows, die aus dem Betrieb des Hotels herrühren, trägt.
14. Die Feststellung, ob eine Immobilie die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllt, erfordert eine sorgfältige Einschätzung. Damit ein Unternehmen diese Einschätzung einheitlich in Übereinstimmung mit der Definition für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und den damit verbundenen Anwendungsleitlinien in den Paragraphen 7-13 vornehmen kann, legt es hierfür Kriterien fest. Gemäß Paragraph 75(c) ist ein Unternehmen zur Angabe dieser Kriterien verpflichtet, falls die Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.
15. In einigen Fällen besitzt ein Unternehmen Immobilien, die an sein Mutterunternehmen oder ein anderes Tochterunternehmen vermietet und von diesen genutzt werden. Die Immobilien stellen im Konzernabschluss keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien dar, da sie aus der Sicht des Konzerns selbstgenutzt sind. Aus der Sicht des Unternehmens, welches Eigentümer der Immobilie ist, handelt es sich jedoch um eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, sofern die Definition nach Paragraph 5 erfüllt ist. Daher behandelt der Leasinggeber die Immobilie in seinem Einzelabschluss als Finanzinvestition.

#### ANSATZ

16. **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind dann, und nur dann, als Vermögenswert anzusetzen, wenn:**
  - (a) **es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen, der mit den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verbunden ist, zufließen wird;**
  - und**
  - (b) **die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verlässlich bewertet werden können.**
17. Nach diesem Ansatz bewertet ein Unternehmen alle Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt ihres Anfalls. Hierzu zählen die anfänglich anfallenden Kosten für den Erwerb von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie die späteren Kosten für den Ausbau, die teilweise Ersetzung oder Instandhaltung einer Immobilie.
18. Gemäß dem Ansatz in Paragraph 16 beinhaltet der Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht die Kosten der täglichen Instandhaltung dieser Immobilien. Diese Kosten werden sofort im Ergebnis erfasst. Bei den Kosten der täglichen Instandhaltung handelt es sich in erster Linie um Personalkosten und Kosten für Verbrauchsgüter, die auch Kosten für kleinere Teile umfassen können. Als Zweck dieser Aufwendungen wird häufig „Reparaturen und Instandhaltung“ der Immobilie angegeben.

## IAS 40

19. Ein Teil der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien kann durch Ersetzung erworben worden sein. Beispielsweise können die ursprünglichen Innenwände durch neue Wände ersetzt worden sein. Gemäß dem Ansatz berücksichtigt ein Unternehmen im Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die Kosten für die Ersetzung eines Teils bestehender als Finanzinvestition gehaltener Immobilien zum Zeitpunkt ihres Anfalls, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert der ersetzten Teile wird gemäß den in diesem Standard aufgeführten Ausbuchungsvorschriften ausgebucht.

## BEWERTUNG BEIM ANSATZ

20. **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind bei Zugang mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Transaktionskosten sind in die erstmalige Bewertung mit einzubeziehen.**
21. Die Kosten der erworbenen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umfassen den Kaufpreis und die direkt zurechenbaren Kosten. Zu den direkt zurechenbaren Kosten zählen beispielsweise Honorare und Gebühren für Rechtsberatung, auf die Übertragung der Immobilien anfallende Steuern und andere Transaktionskosten.
22. Die Herstellungskosten der selbstgefertigten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien beinhalten jene Kosten, die bis zum Zeitpunkt des Abschlusses der Erstellung oder Entwicklung angefallen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt wendet das Unternehmen IAS 16 an. Ab diesem Zeitpunkt gelten die Immobilien als Finanzinvestition, und dieser Standard gelangt zur Anwendung (siehe Paragraph 57(e) und 65).
23. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erhöhen sich nicht durch:
- (a) Anlaufkosten (es sei denn, dass diese notwendig sind, um die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu versetzen),
  - (b) anfängliche Betriebsverluste, die anfallen, bevor die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die geplante Belegungsquote erreichen,
- oder
- (c) ungewöhnlich hohe Materialabfälle, Personalkosten oder andere Ressourcen, die bei der Erstellung oder Entwicklung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anfallen.
24. Erfolgt die Bezahlung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf Ziel, entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Gegenwert bei Barzahlung. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst.
25. **Die anfänglichen Kosten geleaster Immobilien, die als Finanzinvestition klassifiziert sind, sind gemäß den in Paragraph 20 des IAS 17 enthaltenen Vorschriften für Finanzierungsleasingverhältnisse anzusetzen, d. h. in Höhe des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswertes oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Gemäß dem gleichen Paragraphen ist ein Betrag in gleicher Höhe als Schuld anzusetzen.**
26. Für diesen Zweck werden alle für ein Leasingverhältnis geleisteten Sonderzahlungen den Mindestleasingzahlungen zugerechnet und sind daher in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes enthalten, werden jedoch von den Schulden ausgenommen. Ist eine geleaste Immobilie als Finanzinvestition klassifiziert, wird das Recht an der Immobilie und nicht die Immobilie selbst mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert. Anwendungsleitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Immobilien sind in den Paragraphen 33-52 über das Modell des beizulegenden Zeitwerts enthalten. Diese Anwendungsleitlinien gelten auch für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts, wenn dieser Wert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim erstmaligen Ansatz herangezogen wird.
27. Eine oder mehrere als Finanzinvestition gehaltene Immobilien können im Austausch gegen einen oder mehrere nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination aus monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf einen Tausch von zwei nicht monetären Vermögenswerten, finden aber auch auf alle anderen im vorstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, (a) der Tauschvorgang hat keinen wirtschaftlichen Gehalt, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen noch des hingegebenen Vermögenswertes ist zuverlässig ermittelbar. Der erworbene Vermögenswert ist auch dann auf diese Weise zu bewerten, wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wird der erworbene Vermögenswert nicht mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes anzusetzen.

28. Der wirtschaftliche Gehalt eines Tauschvorgangs wird von einem Unternehmen dadurch bestimmt, indem es prüft, in welchem Ausmaß er die künftigen Cashflows erwartungsgemäß verändern wird. Ein Tauschvorgang hat wirtschaftlichen Gehalt, wenn:
- (a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeit und Höhe) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von der Zusammensetzung des Cashflows des übertragenen Vermögenswertes unterscheidet,
- oder
- (b) der unternehmensspezifische Wert jenes Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der vom Tauschvorgang betroffen ist, sich durch den Tauschvorgang ändert,
- und
- (c) die Differenz unter (a) oder (b) im Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bedeutsam ist.

Zum Zwecke der Bestimmung des wirtschaftlichen Gehalts eines Tauschvorgangs sind für den unternehmensspezifischen Wert jenes Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der vom Tauschvorgang betroffen ist, die Cashflows nach Steuern heranzuziehen. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen hierzu detaillierte Berechnungen durchführen muss.

29. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswertes, für den keine vergleichbaren Markttransaktionen vorhanden sind, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Ist das Unternehmen nicht in der Lage, weder den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen noch des abgegebenen Vermögenswertes zu bestimmen, wird der beizulegende Zeitwert des abgegebenen Vermögenswertes zur Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, solange der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

#### BEWERTUNG NACH DEM ANSATZ

##### *Bilanzierungs- und Bewertungsmethode*

30. **Mit Ausnahme des in Paragraph 34 genannten Falls hat ein Unternehmen entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 oder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 56 als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu wählen und diese Methode für alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anzuwenden.**
31. IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* schreibt vor, dass eine freiwillige Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann vorgenommen werden darf, wenn die Änderung zu einer sachgerechteren Darstellung der Ereignisse oder Geschäftsvorfälle in den Abschlüssen des Unternehmens führt. Es ist unwahrscheinlich, dass ein Wechsel vom Modell des beizulegenden Zeitwerts zum Anschaffungskostenmodell eine sachgerechtere Darstellung zur Folge hat.
32. Der vorliegende Standard verlangt von allen Unternehmen die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sei es zum Zwecke der Bewertung (wenn das Unternehmen das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet) oder der Angabe (wenn es sich für das Anschaffungskostenmodell entschieden hat). Obwohl ein Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, den Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter, der eine entsprechende berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden Immobilien hat, zu bestimmen.

##### *Modell des beizulegenden Zeitwerts*

33. **Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt hat, alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit Ausnahme der in Paragraph 53 beschriebenen Fälle mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.**
34. **Ist eine im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie als Finanzinvestition gemäß Paragraph 6 klassifiziert, besteht die in Paragraph 30 genannte Wahlfreiheit nicht, sondern es muss das Modell des beizulegenden Zeitwerts angewendet werden.**

## IAS 40

35. **Ein Gewinn oder Verlust, der durch die Änderung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entsteht, ist im Ergebnis der Periode erfolgswirksam zu berücksichtigen, in der er entstanden ist.**
36. Der beizulegende Zeitwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entspricht dem Preis, zu dem die Immobilien zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnten (siehe Paragraph 5). Der beizulegende Zeitwert schließt insbesondere geschätzte Preise aus, die durch Nebenabreden oder besondere Umstände erhöht oder gesenkt werden, bspw. untypische Finanzierungen, Sale-and-leaseback-Vereinbarungen oder besondere in Verbindung mit dem Verkauf gewährte Vergünstigungen oder Zugeständnisse.
37. Ein Unternehmen bestimmt den beizulegenden Zeitwert ohne Abzug der dem Unternehmen gegebenenfalls beim Verkauf oder bei einem anders garteten Abgang entstehenden Transaktionskosten.
38. **Der beizulegende Zeitwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt die Marktbedingungen am Bilanzstichtag wider.**
39. Der beizulegende Zeitwert bezieht sich auf einen bestimmten Zeitpunkt. Da sich die Marktbedingungen ändern können, kann der als beizulegender Zeitwert ausgewiesene Betrag bei einer Schätzung zu einem anderen Zeitpunkt falsch oder unangemessen sein. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts geht zudem vom gleichzeitigen Austausch und der Erfüllung des Kaufvertrags ohne jede Preisänderung aus, die zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern vereinbart werden könnte, wenn Austausch und Erfüllung nicht gleichzeitig stattfinden.
40. Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien berücksichtigt neben anderen Dingen die Mieterträge aus den gegenwärtigen Mietverhältnissen sowie angemessene und vertretbare Annahmen, die dem entsprechen, was sachverständige und vertragswillige Geschäftspartner für Mieterträge aus zukünftigen Mietverhältnissen nach den aktuellen Marktbedingungen annehmen würden. Außerdem gibt er auf einer ähnlichen Grundlage alle Mittelabflüsse (einschließlich Mietzahlungen und anderer Abflüsse) wider, die in Bezug auf die Immobilie zu erwarten sind. Einige dieser Mittelabflüsse sind als Verbindlichkeiten erfasst, während andere erst zu einem späteren Zeitpunkt im Abschluss ausgewiesen werden (z. B. regelmäßige Zahlungen wie Eventualmietzahlungen).
41. Paragraph 25 nennt die Grundlage für den erstmaligen Ansatz der Anschaffungskosten für ein Recht an einer geleaste Immobilie. Paragraph 33 schreibt erforderlichenfalls eine Neubewertung der geleaste Immobilie mit dem beizulegenden Zeitwert vor. Bei einem zu Marktpreisen abgeschlossenen Leasingverhältnis sollte der beizulegende Zeitwert eines Rechts an einer geleaste Immobilie zum Zeitpunkt des Erwerbs, abzüglich aller erwarteten Leasingzahlungen (einschließlich der Leasingzahlungen im Zusammenhang mit den erfassten Schulden), Null sein. Dieser beizulegende Zeitwert ändert sich nicht, unabhängig davon, ob geleaste Vermögenswerte und Schulden für Rechnungslegungszwecke mit dem beizulegenden Zeitwert oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen gemäß Paragraph 20 des IAS 17 angesetzt werden. Die Neubewertung eines geleaste Vermögenswertes von den Anschaffungskosten gemäß Paragraph 25 zum beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 33 darf daher zu keinem anfänglichen Gewinn oder Verlust führen, sofern der beizulegende Zeitwert nicht zu verschiedenen Zeitpunkten ermittelt wird. Dies könnte dann der Fall sein, wenn nach dem ersten Ansatz das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt wird.
42. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts bezieht sich auf „sachverständige und vertragswillige Geschäftspartner“. In diesem Zusammenhang bedeutet „sachverständig“, dass sowohl der vertragswillige Käufer als auch der vertragswillige Verkäufer ausreichend über die Art und die Merkmale der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, ihre gegenwärtige und mögliche Nutzung und über die Marktbedingungen zum Bilanzstichtag informiert sind. Ein vertragswilliger Käufer ist jemand, der zum Kauf motiviert, aber nicht gezwungen ist. Ein solcher Käufer ist weder übereifrig noch entschlossen, um jeden Preis zu kaufen. Der angenommene Käufer würde keinen höheren Preis als den bezahlen, der von einem Markt, bestehend aus sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern, gefordert würde.
43. Ein vertragswilliger Verkäufer ist weder übereifrig noch zum Verkauf gezwungen, er ist weder bereit, zu jedem Preis zu verkaufen, noch wird er einen unter den aktuellen Marktbedingungen als unvernünftig angesehenen Preis verlangen. Der vertragswillige Verkäufer ist daran interessiert, die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu dem nach den Marktgegebenheiten bestmöglichen erzielbaren Preis zu verkaufen. Die tatsächlichen Verhältnisse des gegenwärtigen Eigentümers der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind nicht Teil dieser Betrachtung, da der vertragswillige Verkäufer ein hypothetischer Eigentümer ist. (Ein vertragswilliger Verkäufer würde beispielsweise nicht die besondere steuerliche Situation des gegenwärtigen Immobilieneigentümers berücksichtigen.)
44. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts bezieht sich auf Transaktionen zwischen unabhängigen Geschäftspartnern. Eine solche Transaktion ist ein Geschäftsabschluss zwischen Parteien, die keine besondere oder spezielle Beziehung zueinander haben, die marktuntypische Transaktionspreise begründet. Es ist zu unterstellen, dass die Transaktion zwischen einander nicht nahe stehenden, voneinander unabhängig handelnden Unternehmen stattfindet.

45. Den bestmöglichen substanziellen Hinweis für den beizulegenden Zeitwert erhält man durch auf einem aktiven Markt notierte aktuelle Preise ähnlicher Immobilien, die sich am gleichen Ort und im gleichen Zustand befinden und Gegenstand vergleichbarer Mietverhältnisse und anderer, mit den Immobilien zusammenhängender Verträge sind. Ein Unternehmen hat dafür Sorge zu tragen, jegliche Unterschiede hinsichtlich Art, Lage oder Zustand der Immobilien in den Vertragsbedingungen der Mietverhältnisse und in anderen, mit den Immobilien zusammenhängenden Verträgen festzustellen.
46. Liegen aktuelle Preise eines aktiven Markts in der nach Paragraph 45 verlangten Art nicht vor, berücksichtigt ein Unternehmen Informationen verschiedenster Quellen, einschließlich:
- (a) aktueller Preise eines aktiven Markts für Immobilien abweichender Art, anderen Zustands oder Standorts (oder solche, die abweichenden Leasingverhältnissen oder anderweitigen Verträgen unterliegen), die angepasst wurden, um diese Unterschiede widerzuspiegeln;
  - (b) der vor kurzem auf einem weniger aktiven Markt erzielten Preise für ähnliche Immobilien, die angepasst wurden, um die Änderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen seit dem Zeitpunkt der Transaktion, zu dem diese Preise erzielt wurden, widerzuspiegeln;
- und
- (c) diskontierter Cashflow-Prognosen, die auf einer verlässlichen Schätzung von zukünftigen Cashflows beruhen, gestützt durch die Vertragsbedingungen bestehender Mietverhältnisse und anderer Verträge sowie durch (wenn möglich) externe substanzielle Hinweise wie aktuelle marktübliche Mieten für ähnliche Immobilien am gleichen Ort und im gleichen Zustand und für die Abzinsungssätze verwendet wurden, die die gegenwärtigen Bewertungen des Marktes hinsichtlich der Unsicherheit der Höhe und des zeitlichen Anfalls künftiger Cashflows widerspiegeln.
47. In einigen Fällen können die verschiedenen, im vorherigen Paragraphen aufgeführten Quellen zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen bezüglich des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien führen. Ein Unternehmen hat die Gründe für diese Unterschiede zu berücksichtigen, um zum verlässlichsten Schätzwert innerhalb einer Bandbreite vernünftiger Abschätzungen des beizulegenden Zeitwerts zu gelangen.
48. Wenn ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach Abschluss der Erstellung oder Entwicklung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird oder nach einer Nutzungsänderung), liegen in Ausnahmefällen eindeutige substanzielle Hinweise vor, dass die Bandbreite vernünftiger Schätzungen für den beizulegenden Zeitwert so groß und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Ergebnisse so schwierig zu ermitteln sind, dass die Zweckmäßigkeit der Verwendung eines einzelnen Schätzwerts für den beizulegenden Zeitwert bezweifelt werden muss. Dies kann darauf hindeuten, dass der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie nicht fortlaufend verlässlich bestimmt werden kann (siehe Paragraph 53).
49. Der beizulegende Zeitwert unterscheidet sich von dem in IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* definierten Nutzungswert. Der beizulegende Zeitwert spiegelt den Kenntnisstand und die Erwartungen sachverständiger und vertragswilliger Käufer und Verkäufer wider. Dagegen spiegelt der Nutzungswert die Erwartungen des Unternehmens wider, einschließlich der Auswirkungen unternehmensspezifischer Faktoren, die nur für das Unternehmen zutreffen können, nicht aber im Allgemeinen für Unternehmen anwendbar sind. Der beizulegende Zeitwert berücksichtigt beispielsweise nicht die folgenden Faktoren, soweit sie sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern nicht ohne Weiteres zur Verfügung stehen würden:
- (a) den zusätzlichen Wert, der sich aus der Bildung eines Portfolios von Immobilien an unterschiedlichen Standorten ergibt;
  - (b) Synergieeffekte zwischen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien und anderen Vermögenswerten;
  - (c) Rechtsansprüche oder gesetzliche Einschränkungen, die lediglich für den gegenwärtigen Eigentümer gelten;
- und
- (d) Steuervorteile oder Steuerbelastungen, die nur für den gegenwärtigen Eigentümer bestehen.

## IAS 40

50. Bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat das Unternehmen Vermögenswerte und Schulden, die bereits als solche einzeln erfasst wurden, nicht erneut anzusetzen. Zum Beispiel:
- (a) Ausstattungsgegenstände wie Aufzug oder Klimaanlage sind häufig ein integraler Bestandteil des Gebäudes und im Allgemeinen in den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit einzubeziehen und nicht gesondert als Sachanlage zu erfassen.
  - (b) der beizulegende Zeitwert eines im möblierten Zustand vermieteten Bürogebäudes schließt im Allgemeinen den beizulegenden Zeitwert der Möbel mit ein, da die Mieteinnahmen sich auf das möblierte Bürogebäude beziehen. Sind Möbel im beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien enthalten, erfasst das Unternehmen die Möbel nicht als gesonderten Vermögenswert.
  - (c) der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien beinhaltet nicht im Voraus bezahlte oder abgegrenzte Mieten aus Operating-Leasingverhältnissen, da das Unternehmen diese als gesonderte Schuld oder gesonderten Vermögenswert erfasst.
  - (d) der beizulegende Zeitwert von geleaste als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt die erwarteten Cashflows wider (einschließlich erwarteter Eventualmietzahlungen). Wurden bei der Bewertung einer Immobilie die erwarteten Zahlungen nicht berücksichtigt, müssen daher zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien für Rechnungslegungszwecke alle erfassten Schulden aus dem Leasingverhältnis wieder hinzugefügt werden.
51. Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt weder zukünftige Ausgaben zur Verbesserung oder Wertsteigerung noch den damit einhergehenden künftigen Nutzen wider.
52. In einigen Fällen erwartet ein Unternehmen, dass der Barwert der mit einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbundenen Auszahlungen (andere als die Auszahlungen, die sich auf erfasste Schulden beziehen) den Barwert der damit zusammenhängenden Einzahlungen übersteigt. Zur Beurteilung, ob eine Schuld anzusetzen und, wenn ja, wie diese zu bewerten ist, zieht ein Unternehmen IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* heran.

Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln

53. *Es besteht die widerlegbare Vermutung, dass ein Unternehmen in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortwährend verlässlich zu bestimmen. In Ausnahmefällen liegen jedoch eindeutige substanzielle Hinweise dahingehend vor, dass ein Unternehmen, das eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach Abschluss der Erstellung oder Entwicklung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird oder nach einer Nutzungsänderung), nicht in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortlaufend verlässlich zu bestimmen. Dieses wird dann, aber nur dann der Fall sein, wenn vergleichbare Markttransaktionen selten und anderweitige zuverlässige Schätzungen für den beizulegenden Zeitwert (beispielsweise basierend auf diskontierten Cashflow-Prognosen) nicht verfügbar sind. In solchen Fällen hat ein Unternehmen die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell in IAS 16 zu bewerten. Der Restwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist mit Null anzunehmen. Das Unternehmen hat IAS 16 bis zum Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie anzuwenden.*
54. In den Ausnahmefällen, wenn ein Unternehmen aus den in dem vorherigen Paragraphen genannten Gründen gezwungen ist, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nach dem Anschaffungskostenmodell des IAS 16 zu bewerten, bewertet es seine gesamten sonstigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum beizulegenden Zeitwert. In diesen Fällen kann ein Unternehmen zwar für eine einzelne als Finanzinvestition gehaltene Immobilie das Anschaffungskostenmodell anwenden, hat jedoch für alle anderen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts zu bilanzieren.
55. *Hat ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie bisher zum beizulegenden Zeitwert bewertet, hat es die Immobilie bis zu deren Abgang (oder bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Immobilie selbst genutzt oder für einen späteren Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entwickelt wird) weiterhin zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, auch wenn vergleichbare Markttransaktionen seltener auftreten oder Marktpreise seltener verfügbar sind.*

Anschaffungskostenmodell

56. *Sofern sich ein Unternehmen nach dem erstmaligen Ansatz für das Anschaffungskostenmodell entscheidet, hat es seine gesamten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach den Vorschriften des IAS 16 für dieses Modell zu bewerten, d. h. zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen.*

## ÜBERTRAGUNGEN

IAS 40

57. **Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind dann, und nur dann vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die sich wie folgt belegen lässt:**
- (a) **Beginn der Selbstnutzung als Beispiel für eine Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen zu vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;**
  - (b) **Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs als Beispiel für eine Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen;**
  - (c) **Ende der Selbstnutzung als Beispiel für eine Übertragung der von dem Eigentümer selbst genutzten in den Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;**
  - (d) **Beginn eines Operating-Leasingverhältnisses mit einer anderen Partei als Beispiel für eine Übertragung aus dem Vorratsvermögen in als Finanzinvestition gehaltene Immobilien;**
- oder**
- (e) **das Ende der Erstellung oder Entwicklung als Beispiel für eine Übertragung von Immobilien, die sich in der Erstellung oder Entwicklung befinden (geregelt in IAS 16) in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.**
58. Nach Paragraph 57(b) ist ein Unternehmen dann, und nur dann, verpflichtet, Immobilien von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen zu übertragen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die durch den Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs belegt wird. Trifft ein Unternehmen die Entscheidung, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ohne Entwicklung zu veräußern, behandelt es die Immobilie solange weiter als Finanzinvestition und nicht als Vorräte, bis sie ausgebucht (und damit aus der Bilanz entfernt) wird. In ähnlicher Weise wird, wenn ein Unternehmen beginnt, eine vorhandene als Finanzinvestition gehaltene Immobilie für die weitere zukünftige Nutzung als Finanzinvestition zu sanieren, diese weiterhin als Finanzinvestition eingestuft und während der Sanierung nicht in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien umgegliedert.
59. Die Paragraphen 60-65 behandeln Fragen des Ansatzes und der Bewertung, die das Unternehmen bei der Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zu berücksichtigen hat. Wenn ein Unternehmen das Anschaffungskostenmodell anwendet, führen Übertragungen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder Vorräten für Bewertungs- oder Angabezwecke weder zu einer Buchwertänderung der übertragenen Immobilien noch zu einer Veränderung ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
60. **Bei einer Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilien in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder Vorräte entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilien für die Folgebewertung gemäß IAS 16 oder IAS 2 deren beizulegendem Zeitwert zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung.**
61. **Wird eine vom Eigentümer selbstgenutzte zu einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, hat ein Unternehmen bis zu dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung IAS 16 anzuwenden. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in der selben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16 zu behandeln.**
62. Bis zu dem Zeitpunkt, an dem eine vom Eigentümer selbstgenutzte Immobilie zu einer als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilie wird, hat ein Unternehmen die Immobilie abzuschreiben und jegliche eingetretene Wertminderungsaufwendungen zu erfassen. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in der selben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16 zu behandeln. Mit anderen Worten:
- (a) jede auftretende Minderung des Buchwerts der Immobilie ist im Ergebnis zu erfassen. In dem Umfang, in dem jedoch ein der Immobilie zuzurechnender Betrag in der Neubewertungsrücklage eingestellt ist, ist die Abwertung gegen diese vorzunehmen.

## IAS 40

- (b) eine sich ergebende Erhöhung des Buchwerts ist folgendermaßen zu behandeln:
- (i) soweit die Erhöhung einen früheren Wertminderungsaufwand für diese Immobilie aufhebt, ist die Erhöhung im Ergebnis zu erfassen. Der im Ergebnis erfasste Betrag darf den Betrag nicht übersteigen, der zur Aufstockung auf den Buchwert benötigt wird, der sich ohne die Erfassung des Wertminderungsaufwands (abzüglich mittlerweile vorgenommener Abschreibungen) ergeben hätte.
  - (ii) ein noch verbleibender Teil der Erhöhung wird direkt im Eigenkapital innerhalb der Neubewertungsrücklage erfasst. Bei einem anschließenden Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann die Neubewertungsrücklage unmittelbar in die Gewinnrücklagen umgebucht werden. Die Übertragung von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung.
63. **Bei einer Übertragung von den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert im Ergebnis zu erfassen.**
64. Die bilanzielle Behandlung von Übertragungen aus den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, entspricht der Behandlung einer Veräußerung von Vorräten.
65. **Wenn ein Unternehmen die Erstellung oder Entwicklung einer selbst hergestellten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie abschließt, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert im Ergebnis zu erfassen.**

## ABGÄNGE

66. **Eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ist bei ihrem Abgang oder dann, wenn sie dauerhaft nicht mehr genutzt werden soll und ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen aus ihrem Abgang nicht mehr erwartet wird, auszubuchen (und damit aus der Bilanz zu entfernen).**
67. Der Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann durch den Verkauf oder den Abschluss eines Finanzierungsleasingverhältnisses erfolgen. Bei der Bestimmung des Abgangszeitpunkts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien wendet das Unternehmen die Bedingungen des IAS 18 hinsichtlich der Erfassung von Erträgen aus dem Verkauf von Waren und Erzeugnissen an und berücksichtigt die diesbezüglichen Anwendungsleitlinien im Anhang zu IAS 18. IAS 17 ist beim Abgang infolge des Abschlusses eines Finanzierungsleasings oder einer Sale-and-leaseback-Transaktion anzuwenden.
68. Wenn ein Unternehmen gemäß dem Ansatz in Paragraph 16 die Kosten für die Ersetzung eines Teils einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie im Buchwert berücksichtigt, hat es den Buchwert des ersetzten Teils auszubuchen. Bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert werden, kann es vorkommen, dass ein ersetztes Teil nicht gesondert abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für ein Unternehmen praktisch nicht durchführbar sein, kann es die Kosten für die Ersetzung als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs oder seiner Erstellung verwenden. Beim Modell des beizulegenden Zeitwerts spiegelt der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien unter Umständen bereits die Wertminderung des zu ersetzenden Teils wider. In anderen Fällen kann es schwierig sein zu erkennen, um wieviel der beizulegende Zeitwert für das ersetzte Teil gemindert werden sollte. Sollte eine Minderung des beizulegenden Zeitwerts für das ersetzte Teil praktisch nicht durchführbar sein, können alternativ die Kosten für die Ersetzung in den Buchwert des Vermögenswertes einbezogen werden. Anschließend erfolgt eine Neubewertung des beizulegenden Zeitwerts, wie sie bei Zugängen ohne eine Ersetzung erforderlich wäre.
69. **Gewinne oder Verluste, die bei Stilllegung oder Abgang von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entstehen, sind als Unterschiedsbetrag zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen und in der Periode der Stilllegung bzw. des Abgangs im Ergebnis zu erfassen (es sei denn, dass IAS 17 bei Sale-and-leaseback-Transaktionen etwas anderes erfordert).**
70. Die erhaltene Gegenleistung beim Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Insbesondere dann, wenn die Zahlung für eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung beim Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert bei Barzahlung wird als Zinsertrag gemäß IAS 18 nach der Effektivzinsmethode erfasst.

71. Ein Unternehmen wendet IAS 37 oder – soweit sachgerecht – andere Standards auf etwaige Schulden an, die nach dem Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbleiben.
72. **Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Untergang oder die Außerbetriebnahme von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind bei Erhalt der Entschädigung im Ergebnis zu erfassen.**
73. Wertminderungen oder der Untergang von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigung von Dritten und jeglicher nachfolgende Kauf oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten stellen einzelne wirtschaftliche Ereignisse dar und sind gesondert wie folgt zu bilanzieren:
- (a) Wertminderungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß IAS 36 erfasst;
  - (b) Stilllegungen oder Abgänge von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß den Paragraphen 66-71 des vorliegenden Standards erfasst;
  - (c) Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Untergang oder die Außerbetriebnahme von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden bei Erhalt der Entschädigung im Ergebnis erfasst;
- und
- (d) die Kosten von Vermögenswerten, die in Stand gesetzt, als Ersatz gekauft oder erstellt wurden, werden gemäß den Paragraphen 20-29 des vorliegenden Standards ermittelt.

#### ANGABEN

##### *Modell des beizulegenden Zeitwerts und Anschaffungskostenmodell*

74. Die unten aufgeführten Angaben sind zusätzlich zu denen nach IAS 17 zu machen. Gemäß IAS 17 gelten für den Eigentümer einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie die Angabepflichten für einen Leasinggeber zu den von ihm abgeschlossenen Leasingverhältnissen. Ein Unternehmen, welches eine Immobilie im Rahmen eines Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnisses als Finanzinvestition hält, macht die Angaben eines Leasingnehmers zu den Finanzierungsleasingverhältnissen sowie die Angaben eines Leasinggebers zu allen Operating-Leasingverhältnissen, die das Unternehmen abgeschlossen hat.
75. **Folgende Angaben sind von einem Unternehmen zu machen:**
- (a) **ob es das Modell des beizulegenden Zeitwertes oder das Anschaffungskostenmodell anwendet.**
  - (b) **bei Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts, ob und unter welchen Umständen die im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen gehaltenen Immobilien als Finanzinvestition klassifiziert und bilanziert werden.**
  - (c) **sofern eine Zuordnung Schwierigkeiten bereitet (siehe Paragraph 14), die vom Unternehmen verwendeten Kriterien, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird.**
  - (d) **die Methoden und wesentlichen Annahmen, die bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien angewendet wurden, einschließlich einer Aussage, ob die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts durch Marktdaten unterlegt wurde oder auf Grund der Art der Immobilien und in Ermangelung vergleichbarer Marktdaten überwiegend auf anderen Faktoren (die das Unternehmen anzugeben hat) beruhte.**
  - (e) **das Ausmaß, in dem der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (wie in den Abschlüssen bewertet oder angegeben) auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter basiert, der eine entsprechende berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat. Hat eine solche Bewertung nicht stattgefunden, ist diese Tatsache anzugeben.**

## IAS 40

- (f) die im Ergebnis erfassten Beträge für:
- (i) *Mieteinnahmen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;*
  - (ii) *betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Berichtsperiode Mieteinnahmen erzielt wurden;*
- und
- (iii) *betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Berichtsperiode keine Mieteinnahmen erzielt wurden.*
- (g) *die Existenz und die Höhe von Beschränkungen hinsichtlich der Veräußerbarkeit von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien oder der Überweisung von Erträgen und Veräußerungserlösen.*
- (h) *vertragliche Verpflichtungen, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien zu kaufen, zu erstellen oder zu entwickeln, oder solche für Reparaturen, Instandhaltung oder Verbesserungen.*

## Modell des beizulegenden Zeitwerts

76. *Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 anwendet, eine Überleitungsrechnung zu erstellen, die die Entwicklung des Buchwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode zeigt und dabei Folgendes darstellt:*
- (a) *Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, die auf einen Erwerb und die auf nachträgliche im Buchwert eines Vermögenswertes erfasste Anschaffungskosten entfallen;*
  - (b) *Zugänge, die aus dem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;*
  - (c) *Abgänge;*
  - (d) *Nettogewinne oder -verluste aus der Anpassung des beizulegenden Zeitwerts;*
  - (e) *Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;*
  - (f) *Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;*
- und
- (g) *andere Änderungen.*
77. *Wird die Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie für die Abschlüsse erheblich angepasst, beispielsweise um wie in Paragraph 50 beschrieben einen erneuten Ansatz von Vermögenswerten oder Schulden zu vermeiden, die bereits als gesonderte Vermögenswerte und Schulden erfasst wurden, hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung zwischen der ursprünglichen Bewertung und der in den Abschlüssen enthaltenen angepassten Bewertung zu erstellen, in der der Gesamtbetrag aller erfassten zurückkaddierten Leasingverpflichtungen und alle anderen wesentlichen Anpassungen gesondert dargestellt ist.*
78. *In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 bewertet, hat die in Paragraph 76 vorgeschriebene Überleitungsrechnung die Beträge dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien getrennt von den Beträgen der anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auszuweisen. Zusätzlich hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:*
- (a) *eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;*

- (b) *eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann;*
- (c) *wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt;*  
*und*
- (d) *bei Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden:*
  - (i) *den Umstand, dass das Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien veräußert hat, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden;*
  - (ii) *den Buchwert dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt des Verkaufs;*  
*und*
  - (iii) *den als Gewinn oder Verlust erfassten Betrag.*

#### Anschaffungskostenmodell

79. *Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat das Unternehmen, welches das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 anwendet, Folgendes anzugeben:*
- (a) *die verwendeten Abschreibungsmethoden;*
  - (b) *die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;*
  - (c) *den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;*
  - (d) *eine Überleitungsrechnung, welche die Entwicklung des Buchwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der gesamten Berichtsperiode zeigt und dabei Folgendes darstellt:*
    - (i) *Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, welche auf einen Erwerb und welche auf als Vermögenswert erfasste nachträgliche Anschaffungskosten entfallen;*
    - (ii) *Zugänge, die aus dem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;*
    - (iii) *Abgänge;*
    - (iv) *Abschreibungen;*
    - (v) *den Betrag der Wertminderungsaufwendungen, der während der Berichtsperiode gemäß IAS 36 erfasst wurde, und den Betrag an wieder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen;*
    - (vi) *Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;*
    - (vii) *Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;*  
*und*
    - (viii) *sonstige Änderungen;*  
*sowie*

## IAS 40

- (e) *den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht verlässlich bestimmen kann, hat es Folgendes anzugeben:*
- (i) *eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;*
  - (ii) *eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann;*
- und**
- (iii) *wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt.*

## ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

*Modell des beizulegenden Zeitwerts*

80. **Ein Unternehmen, das bisher IAS 40 (2000) angewendet hat und sich erstmals dafür entscheidet, einige oder alle im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen geleasten Immobilien als Finanzinvestition zu klassifizieren und bilanzieren, hat die Auswirkung dieser Entscheidung als eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen in der Berichtsperiode zu erfassen, in der die Entscheidung erstmals getroffen wurde. Ferner gilt:**
- (a) *hat das Unternehmen früher (im Abschluss oder anderweitig) den beizulegenden Zeitwert dieser Immobilien in vorhergehenden Berichtsperioden veröffentlicht und war der beizulegende Zeitwert auf einer Grundlage ermittelt, die den Anforderungen der Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 5 und den Anwendungsleitlinien der Paragraphen 36-52 genügt, wird dem Unternehmen empfohlen, aber nicht vorgeschrieben:*
    - (i) *den Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste ausgewiesene Berichtsperiode, für die der beizulegende Zeitwert veröffentlicht wurde, anzupassen;*

*sowie*

    - (ii) *die Vergleichsinformationen für diese Perioden anzupassen;*

**und**

  - (b) *hat das Unternehmen früher keine der unter a) beschriebenen Informationen veröffentlicht, sind die Vergleichsinformationen nicht anzupassen und ist diese Tatsache anzugeben.*

81. Dieser Standard schreibt eine andere Behandlung als nach IAS 8 vor. Nach IAS 8 sind Vergleichsinformationen anzupassen, solange dies nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist.
82. Wenn ein Unternehmen zum ersten Mal diesen Standard anwendet, umfasst die Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.

*Anschaffungskostenmodell*

83. IAS 8 ist auf alle Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden, die vorgenommen werden, wenn ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet und sich für das Anschaffungskostenmodell entscheidet. Die Auswirkungen einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beinhalten die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.
84. **Die Anforderungen der Paragraphen 27-29 bezüglich der erstmaligen Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die durch einen Tausch von Vermögenswerten erworben werden, sind nur prospektiv auf künftige Transaktionen anzuwenden.**

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS****IAS 40**

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

**RÜCKNAHME VON IAS 40 (2000)**

86. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (herausgegeben 2000).
-