

Stand: VO (EU) [2024/2862](#)

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1

Darstellung des Abschlusses

ZIELSETZUNG

- 1 Dieser Standard schreibt die Grundlagen für die Darstellung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke vor, um die Vergleichbarkeit sowohl mit den Abschlüssen des eigenen Unternehmens aus vorangegangenen Perioden als auch mit den Abschlüssen anderer Unternehmen zu gewährleisten. Er enthält grundlegende Vorschriften für die Darstellung von Abschlüssen, Anwendungsleitlinien für deren Struktur und Mindestanforderungen an deren Inhalt.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 **Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden, wenn es Abschlüsse für allgemeine Zwecke gemäß den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufstellt und vorlegt.**
- 3 Die Erfassungs-, Bewertungs- und Angabevorschriften für bestimmte Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse werden in anderen IFRS behandelt.
- 4 Dieser Standard gilt nicht für die Struktur und den Inhalt verkürzter Zwischenabschlüsse, die gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* aufgestellt werden. Die Paragraphen 15–35 sind hingegen auf solche Zwischenabschlüsse anzuwenden. Dieser Standard gilt gleichermaßen für alle Unternehmen, unabhängig davon, ob sie einen Konzernabschluss gemäß IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, oder einen Einzelabschluss gemäß IAS 27 *Einzelabschlüsse* vorlegen.
- 5 Die in diesem Standard verwendete Terminologie ist für gewinnorientierte Unternehmen einschließlich Unternehmen des öffentlichen Sektors geeignet. Nicht gewinnorientierte Unternehmen des privaten oder öffentlichen Sektors, die diesen Standard anwenden, müssen gegebenenfalls Bezeichnungen für einzelne Posten im Abschluss und für den Abschluss selbst anpassen.
- 6 In gleicher Weise haben Unternehmen, die kein Eigenkapital gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* haben (z. B. bestimmte offene Investmentfonds), sowie Unternehmen, deren Kapital kein Eigenkapital darstellt (z. B. bestimmte Genossenschaften) die Darstellung der Anteile der Mitglieder bzw. Anteilseigner im Abschluss entsprechend anzupassen.

DEFINITIONEN

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

Der Begriff *Rechnungslegungsmethoden* wird in Paragraph 5 des IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* definiert und im vorliegenden Standard mit derselben Bedeutung verwendet.

Ein Abschluss für allgemeine Zwecke (auch als „Abschluss“ bezeichnet) soll den Bedürfnissen von Adressaten gerecht werden, die nicht in der Lage sind, einem Unternehmen die Veröffentlichung von Berichten vorzuschreiben, die auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind.

Undurchführbar: Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewandt werden kann.

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

- a) International Financial Reporting Standards,
- b) International Accounting Standards,

c) IFRIC-Interpretationen und**d) SIC-Interpretationen. ⁽¹⁾****Wesentlich:**

Informationen sind wesentlich, wenn angemessenerweise erwartet werden kann, dass ihre Auslassung, fehlerhafte Darstellung oder Verschleierung die von den Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke, der Finanzinformationen zum berichtenden Unternehmen enthält, getroffenen Entscheidungen beeinflusst.

Wesentlichkeit hängt von der Art oder dem Umfang der Informationen oder von beidem ab. Ein Unternehmen beurteilt, ob eine Information für sich allein genommen oder in Verbindung mit anderen Informationen vor dem Hintergrund seines gesamten Abschlusses wesentlich ist.

Eine Information ist verschleiert, wenn sie so kommuniziert wird, dass sie für die Hauptadressaten des Abschlusses eine ähnliche Wirkung hat wie ihre Auslassung oder fehlerhafte Darstellung. Es folgen einige Beispiele für Situationen, die zu einer verschleierte Darstellung von Informationen führen können:

- a) Die Information über einen wesentlichen Posten, einen wesentlichen Geschäftsvorfall oder ein wesentliches sonstiges Ereignis ist im Abschluss enthalten, aber vage oder unklar formuliert.
- b) Die Information über einen wesentlichen Posten, einen wesentlichen Geschäftsvorfall oder ein wesentliches sonstiges Ereignis ist über den gesamten Abschluss verstreut dargestellt.
- c) Nicht ähnliche Posten, Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse sind in unangemessener Weise aggregiert dargestellt.
- d) Ähnliche Posten, Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse sind in unangemessener Weise getrennt dargestellt.
- e) Die Verständlichkeit des Abschlusses wird dadurch eingeschränkt, dass wesentliche Informationen in unwesentlichen Informationen versteckt dargestellt werden, sodass die Hauptadressaten nicht erkennen können, welche Informationen wesentlich sind.

Um beurteilen zu können, ob angemessenerweise erwartet werden kann, dass eine in seinem Abschluss für allgemeine Zwecke enthaltene Information die von den Hauptadressaten getroffenen Entscheidungen beeinflusst, muss ein Unternehmen die Eigenschaften dieser Adressaten und gleichzeitig die eigene Unternehmenssituation berücksichtigen.

Viele bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger können von den berichtenden Unternehmen nicht verlangen, dass diese ihnen die Informationen direkt zur Verfügung stellen und stützen sich daher in Bezug auf zahlreiche Finanzinformationen auf deren Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Sie sind daher die Hauptadressaten der Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Die Abschlüsse richten sich an Adressaten, die eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten besitzen und die Informationen sorgfältig lesen und prüfen. Auch fachkundige und sorgfältige Adressaten müssen zuweilen die Hilfe eines Beraters in Anspruch nehmen, um Informationen über komplexe wirtschaftliche Phänomene zu verstehen.

Der Anhang enthält zusätzliche Angaben zur Bilanz, zur Darstellung/zu den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis, zur Eigenkapitalveränderungsrechnung und zur Kapitalflussrechnung. Anhangangaben enthalten verbale Beschreibungen oder Aufgliederungen der in diesen Abschlussbestandteilen enthaltenen Posten sowie Informationen über nicht ansatzpflichtige Posten.

Das sonstige Ergebnis umfasst Ertrags- und Aufwandsposten (einschließlich Umgliederungsbeträgen), die nach anderen IFRS nicht erfolgswirksam erfasst werden dürfen oder müssen.

⁽¹⁾ Die IFRS-Definition wurde geändert, um den 2010 in der geänderten Satzung der IFRS-Stiftung vorgenommenen Namensänderungen Rechnung zu tragen.

Das sonstige Ergebnis setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:

- a) Veränderungen der Neubewertungsrücklage (siehe IAS 16 *Sachanlagen* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*),
- b) Neubewertungen von leistungsorientierten Plänen (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*),
- c) Gewinne und Verluste aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*),
- d) Gewinne und Verluste aus Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 *Finanzinstrumente* als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert wurden,
- da) Gewinne und Verluste aus finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden,
- e) der effektive Teil der Gewinne und Verluste aus Sicherungsinstrumenten bei einer Absicherung von Zahlungsströmen und Gewinne und Verluste aus Sicherungsinstrumenten zur Absicherung von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden (siehe Kapitel 6 von IFRS 9),
- f) bei bestimmten Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurden, der Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwerts, der auf Änderungen beim Ausfallrisiko der Verbindlichkeit zurückzuführen ist (siehe Paragraph 5.7.7 von IFRS 9),
- g) Wertänderungen des Zeitwerts von Optionen bei Trennung eines Optionskontrakts in inneren Wert und Zeitwert, wobei nur die Änderungen des inneren Werts als Sicherungsinstrument designiert sind (siehe Kapitel 6 von IFRS 9),
- h) Wertänderungen des Terminelements von Termingeschäften bei Trennung eines Termingeschäfts in Terminelement und Kassaelement, wobei nur die Änderungen des Kassaelements als Sicherungsinstrument designiert sind, sowie Wertänderungen des Währungsbasis-Spreads eines Finanzinstruments, wenn dies aus der Designation dieses Finanzinstruments als Sicherungsinstrument ausgenommen ist (siehe Kapitel 6 von IFRS 9),
- i) versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen aus gezeichneten Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 *Versicherungsverträge*, die von einer erfolgswirksamen Erfassung ausgeschlossen werden, wenn die Gesamtsumme der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen aufgliedert wird, um einen Betrag erfolgswirksam zu erfassen, der durch eine systematische Aufteilung unter Anwendung von Paragraph 88(b) des IFRS 17 bestimmt wird, oder mit dem Betrag bestimmt wird, mit dem Bewertungsinkonsistenzen mit den Finanzerträgen oder -aufwendungen aus den zugrunde liegenden Referenzwerten unter Anwendung von Paragraph 89(b) des IFRS 17 eliminiert werden, und
- j) versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen aus gehaltenen Rückversicherungsverträgen, die von einer erfolgswirksamen Erfassung ausgeschlossen werden, wenn die Gesamtsumme der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen aus der Rückversicherung aufgliedert wird, um einen Betrag erfolgswirksam zu erfassen, der durch eine systematische Aufteilung unter Anwendung von Paragraph 88(b) des IFRS 17 bestimmt wird.

Eigentümer sind die Inhaber von Instrumenten, die als Eigenkapital eingestuft werden.

Gewinn oder Verlust ist die Summe der Erträge abzüglich Aufwendungen, ohne Berücksichtigung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses.

Umgliederungsbeträge sind Beträge, die in der aktuellen oder einer früheren Periode als sonstiges Ergebnis erfasst wurden und in der aktuellen Periode erfolgswirksam umgliedert werden.

Das Gesamtergebnis ist die Veränderung des Eigenkapitals in einer Periode infolge von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen, mit Ausnahme von Veränderungen, die sich aus Geschäftsvorfällen mit Eigentümern ergeben, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln.

Das Gesamtergebnis umfasst alle Bestandteile des „Gewinns oder Verlusts“ und des „sonstigen Ergebnisses“.

- 8 In diesem Standard werden die Begriffe „sonstiges Ergebnis“, „Gewinn oder Verlust“ und „Gesamtergebnis“ verwendet; es steht einem Unternehmen jedoch frei, hierfür andere Bezeichnungen zu verwenden, solange deren Bedeutung klar verständlich ist. Beispielsweise könnte der Gewinn oder Verlust mit dem Begriff „Überschuss“ bzw. „Fehlbetrag“ bezeichnet werden.
- 8A Die folgenden Begriffe werden in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* erläutert und im vorliegenden Standard in der in IAS 32 genannten Bedeutung verwendet:
- a) als Eigenkapitalinstrument eingestuftes kündbares Finanzinstrument (Erläuterung siehe IAS 32 Paragraphen 16A und 16B),
 - b) als Eigenkapitalinstrument eingestuftes Instrument, das das Unternehmen dazu verpflichtet, einer anderen Partei im Falle der Liquidation einen proportionalen Anteil an seinem Nettovermögen zu überlassen (Erläuterung siehe IAS 32 Paragraphen 16C und 16D).

ABSCHLUSS

Zweck des Abschlusses

- 9 Ein Abschluss ist eine strukturierte Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Die Zielsetzung eines Abschlusses ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Zahlungsströme eines Unternehmens bereitzustellen, die für ein breites Spektrum von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Ein Abschluss legt ebenfalls Rechenschaft über die Ergebnisse der Verwaltung des dem Management anvertrauten Vermögens ab. Um diese Zielsetzung zu erfüllen, enthält ein Abschluss Informationen über
- a) Vermögenswerte,
 - b) Schulden,
 - c) Eigenkapital,
 - d) Erträge und Aufwendungen, einschließlich Gewinne und Verluste,
 - e) Kapitalzuführungen von Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer, die jeweils in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln, und
 - f) Zahlungsströme eines Unternehmens.

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

Vollständiger Abschluss

- 10 **Ein vollständiger Abschluss besteht aus**
- a) **einer Bilanz zum Abschlussstichtag,**
 - b) **einer Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis („Gesamtergebnisrechnung“) für die Periode,**
 - c) **einer Eigenkapitalveränderungsrechnung für die Periode,**
 - d) **einer Kapitalflussrechnung für die Periode,**
 - e) **dem Anhang, einschließlich wesentlicher Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden und sonstiger Erläuterungen,**
 - ea) **Vergleichsinformationen für die vorangegangene Periode gemäß den Paragraphen 38 und 38A und**

- f) einer Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode, wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet oder Posten im Abschluss rückwirkend anpasst oder gemäß den Paragraphen 40A–40D umgliedert.

Ein Unternehmen kann für diese Bestandteile andere Bezeichnungen als die in diesem Standard vorgesehenen Begriffe verwenden. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Bezeichnung „Gesamtergebnisrechnung“ anstelle von „Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis“ verwenden.

- 10A Ein Unternehmen kann seinen Gewinn/Verlust und sein sonstiges Ergebnis in einer einzigen fortlaufenden Darstellung ausweisen, in der Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis in getrennten Teilen ausgewiesen werden. Diese fortlaufende Darstellung enthält an erster Stelle den Teil „Gewinn und Verlust“, unmittelbar gefolgt von dem Teil „sonstiges Ergebnis“. Ein Unternehmen kann den Teil „Gewinn oder Verlust“ auch in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung darstellen. Ist dies der Fall, muss diese der Gesamtergebnisrechnung unmittelbar vorangehen; letztere wiederum muss mit dem Gewinn oder Verlust beginnen.
- 11 Ein Unternehmen hat alle Bestandteile des Abschlusses in einem vollständigen Abschluss gleichwertig darzustellen.
- 12 [gestrichen]
- 13 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 gegenübersteht, beschreibt und erläutert. Ein solcher Bericht könnte einen Überblick geben über
- a) die Hauptfaktoren und Einflüsse, welche die Ertragslage bestimmen, einschließlich Veränderungen des Umfelds, in dem das Unternehmen tätig ist, die Reaktionen des Unternehmens auf diese Veränderungen und deren Auswirkungen sowie die Investitionspolitik des Unternehmens, durch die die Ertragslage erhalten und verbessert werden soll, einschließlich der Dividendenpolitik,
 - b) die Finanzierungsquellen des Unternehmens und das vom Unternehmen angestrebte Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital und
 - c) die gemäß den IFRS nicht in der Bilanz ausgewiesenen Ressourcen.
- 14 Viele Unternehmen veröffentlichen außerhalb ihres Abschlusses auch Berichte und Aufstellungen, 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 Aufstellungen, die außerhalb des Abschlusses veröffentlicht werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich der IFRS.

Allgemeine Merkmale

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

- 15 Abschlüsse haben die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Zahlungsströme eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung erfordert, dass die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle sowie der sonstigen Ereignisse und Bedingungen gemäß den im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung (Rahmenkonzept)* enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen glaubwürdig dargestellt werden. Die Anwendung der IFRS, gegebenenfalls um zusätzliche Angaben ergänzt, führt annahmegemäß zu Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.
- 16 Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit den IFRS in Einklang steht, hat dies in einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung der Übereinstimmung im Anhang anzugeben. Ein Unternehmen darf einen Abschluss nur dann als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnen, wenn er sämtliche Vorschriften der IFRS erfüllt.
- 17 Unter nahezu allen Umständen wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild durch Übereinstimmung mit den anzuwendenden IFRS erreicht. Um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, hat ein Unternehmen außerdem Folgendes zu leisten:
- a) Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*. In IAS 8 ist eine Hierarchie der maßgeblichen Leitlinien aufgeführt, die das Management beim Fehlen eines spezifischen IFRS für einen Posten berücksichtigt,

- b) Darstellung von Informationen, einschließlich der Rechnungslegungsmethoden, auf eine Weise, die zu relevanten, verlässlichen, vergleichbaren und verständlichen Informationen führt,
- c) Bereitstellung zusätzlicher Angaben, wenn die Einhaltung der IFRS-Vorschriften allein nicht ausreicht, um die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle sowie sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verstehen zu können.
- 18 Die Anwendung ungeeigneter Rechnungslegungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Methoden noch durch Anhangangaben oder zusätzliche Erläuterungen behoben werden.**
- 19 In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im Rahmenkonzept dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde, hat ein Unternehmen unter Beachtung der Vorgaben des Paragraphen 20 von dieser Vorschrift abzuweichen, sofern die geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen eine solche Abweichung erfordern oder ansonsten nicht untersagen.**
- 20 Weicht ein Unternehmen von einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift gemäß Paragraph 19 ab, hat es Folgendes anzugeben:**
- a) dass das Management zu dem Ergebnis gekommen ist, dass der Abschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Zahlungsströme des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt,
- b) dass es die anzuwendenden IFRS befolgt hat, aber von einer bestimmten Vorschrift abgewichen ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln,
- c) die Bezeichnung des IFRS, von dem das Unternehmen abgewichen ist, die Art der Abweichung einschließlich der Bilanzierungsweise, die der IFRS erfordern würde, den Grund, warum diese Bilanzierungsweise unter den gegebenen Umständen so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit der im Rahmenkonzept dargestellten Zielsetzung des Abschlusses führen würde, und die Bilanzierungsweise, die angewandt wurde, und
- d) für jede dargestellte Periode die finanziellen Auswirkungen der Abweichung auf jeden Abschlussposten, der bei Einhaltung der Vorschrift ausgewiesen worden wäre.
- 21 Ist ein Unternehmen in einer früheren Periode von einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift abgewichen und wirkt sich eine solche Abweichung auf Beträge im Abschluss der aktuellen Periode aus, sind die in den Paragraphen 20(c) und (d) vorgeschriebenen Angaben zu machen.**
- Paragraph 21 gilt beispielsweise dann, wenn ein Unternehmen in einer früheren Periode bei der Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden von einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift abgewichen ist, und zwar so, dass sich aufgrund der Abweichung die Bewertung der Vermögenswerte und der Schulden ändert, die im Abschluss des Unternehmens für die aktuelle Periode ausgewiesen sind.
- 23 In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im Rahmenkonzept dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde, die geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen aber 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 IFRS, die Art der Vorschrift und den Grund, warum die Einhaltung der Vorschrift unter den gegebenen Umständen so irreführend ist, dass sie nach Ansicht des Managements zu einem Konflikt mit dem im Rahmenkonzept dargestellten Zweck des Abschlusses führt, und
- b) für jede dargestellte Periode die Anpassungen, die nach Ansicht des Managements bei jedem Posten im Abschluss zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes erforderlich wären.

- 24 Zwischen einer einzelnen Information und der Zielsetzung des Abschlusses besteht dann ein Konflikt im Sinne der Paragraphen 19–23, wenn diese Information die Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse und Bedingungen nicht so glaubwürdig darstellt, wie sie es entweder vorgibt oder es angemessenerweise erwartet werden kann, und sie folglich die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen dürfte. Bei der Prüfung, ob die Einhaltung einer bestimmten Vorschrift in einem IFRS so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde, berücksichtigt das Management,
- a) warum der Zweck 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 unter ähnlichen Umständen die Vorschrift einhalten, gilt die widerlegbare Vermutung, dass die Einhaltung der Vorschrift durch das Unternehmen nicht so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde.

Unternehmensfortführung

- 25 **Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Ein Abschluss ist solange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen oder das Geschäft einzustellen oder bis das Management keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. Wenn dem Management bei seiner Einschätzung wesentliche Unsicherheiten bekannt sind, die sich auf Ereignisse oder Bedingungen beziehen und die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seines Geschäftsbetriebs aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Wird der Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache zusammen mit den Grundlagen, auf denen der Abschluss basiert, und dem Grund, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird, anzugeben.**
- 26 Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, zieht das Management sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht, die mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag 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 es ohne eine detaillierte Analyse die Schlussfolgerung ziehen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung als Grundlage der Rechnungslegung angemessen ist. In anderen Fällen wird das Management zahlreiche Faktoren im Zusammenhang mit der derzeitigen und künftigen Rentabilität, Schuldentilgungsplänen und potenziellen Refinanzierungsquellen berücksichtigen müssen, um festzustellen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist.

Konzept der Periodenabgrenzung

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

Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten

- 29 **Ein Unternehmen hat jede wesentliche Gruppe ähnlicher Posten gesondert darzustellen. Posten einer nicht ähnlichen Art oder Funktion werden gesondert dargestellt, sofern sie nicht unwesentlich sind.**
- 30 Abschlüsse resultieren aus der Verarbeitung einer großen Anzahl von Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen, die strukturiert werden, indem sie gemäß ihrer Art oder ihrer Funktion zu Gruppen zusammengefasst werden. In der abschließenden Phase des Zusammenfassungs- und Gliederungsprozesses werden die zusammengefassten und gegliederten Daten dargestellt, die als Posten im Abschluss ausgewiesen werden. Ist ein Posten für sich allein betrachtet nicht wesentlich, 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 eine gesonderte Darstellung in den Anhangangaben rechtfertigen.
- 30A Bei der Anwendung dieses Standards und anderer IFRS entscheidet das Unternehmen unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Sachverhalte und Umstände, wie es die Informationen in den Abschlussbestandteilen einschließlich der Anhangangaben zusammenfasst. Ein Unternehmen darf die Verständlichkeit seiner Abschlussbestandteile nicht erschweren, indem es wesentliche Informationen dadurch verschleiert, dass es sie zusammen mit unwesentlichen Informationen aufführt oder dass es wesentliche Posten unterschiedlicher Art oder Funktion zusammenfasst.

- 31 Einige IFRS nennen die Informationen, die in den Abschlussbestandteilen einschließlich der Anhangangaben enthalten sein müssen. Ein Unternehmen braucht einer bestimmten Angabepflicht eines IFRS nicht nachzukommen, wenn die anzugebende Information nicht wesentlich ist. Dies gilt selbst dann, wenn der IFRS bestimmte Anforderungen oder Mindestanforderungen vorgibt. Ein Unternehmen hat außerdem die Bereitstellung zusätzlicher Angaben in Betracht zu ziehen, wenn die Einhaltung der IFRS-Vorschriften allein nicht ausreicht, um die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle sowie sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verstehen zu können.

Saldierung von Posten

- 32 **Ein Unternehmen darf Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen nicht miteinander saldieren, sofern nicht die Saldierung von einem IFRS vorgeschrieben oder gestattet wird.**
- 33 Ein Unternehmen hat Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen gesondert auszuweisen. Saldierungen in der Gesamtergebnisrechnung, in der Bilanz oder in der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung (sofern aufgestellt) vermindern die Fähigkeit der Adressaten, Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen zu verstehen und die künftigen Zahlungsströme des Unternehmens zu schätzen, es sei denn, die Saldierung spiegelt den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines sonstigen Ereignisses wider. Die Bewertung von Vermögenswerten nach Abzug von Wertberichtigungen – beispielsweise Abschläge für veraltete Bestände und Wertberichtigungen von zweifelhaften Forderungen – ist keine Saldierung.
- 34 Gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* hat ein Unternehmen die Erlöse aus Verträgen mit Kunden in einer Höhe zu erfassen, die der Gegenleistung entspricht, die das Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen erwartet. So muss der erfasste Umsatzbetrag die vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte berücksichtigen. Ein Unternehmen wickelt im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auch Geschäftsvorfälle ab, die selbst zu keinen Umsatzerlösen führen, die aber zusammen mit den Hauptumsatzaktivitäten anfallen. Die Ergebnisse solcher Geschäftsvorfälle sind durch die Saldierung aller Erträge mit den dazugehörigen Aufwendungen, die durch denselben Geschäftsvorfall entstehen, darzustellen, wenn diese Darstellung den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses widerspiegelt. Es folgen einige Beispiele:
- a) ein Unternehmen stellt Gewinne und Verluste aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte einschließlich Finanzinvestitionen und betrieblicher Vermögenswerte dar, indem es vom Betrag der Veräußerungsgegenleistung den Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abzieht, und
 - b) ein Unternehmen darf Ausgaben in Verbindung mit einer Rückstellung, die gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angesetzt wird und die gemäß einer vertraglichen Vereinbarung mit einem Dritten (z. B. Lieferantengewährleistung) erstattet werden, mit der entsprechenden Rückerstattung saldieren.
- 35 Außerdem stellt ein Unternehmen Gewinne und Verluste saldiert dar, die aus einer Gruppe von ähnlichen Geschäftsvorfällen entstehen, beispielsweise Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung oder solche, die aus Finanzinstrumenten entstehen, die zu Handelszwecken gehalten werden. Ein Unternehmen hat solche Gewinne und Verluste jedoch, sofern sie wesentlich sind, gesondert auszuweisen.

Häufigkeit der Berichterstattung

- 36 **Ein Unternehmen hat mindestens jährlich einen vollständigen Abschluss (einschließlich Vergleichsinformationen) aufzustellen. Wenn sich der Abschlussstichtag ändert und der Abschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen zusätzlich zur Periode, auf die sich der Abschluss bezieht, Folgendes anzugeben:**
- a) **den Grund für die Verwendung einer längeren bzw. kürzeren Berichtsperiode und**
 - b) **die Tatsache, dass Beträge des Abschlusses nicht vollständig vergleichbar sind.**
- 37 Normalerweise stellt ein Unternehmen einen Abschluss gleichbleibend für einen Zeitraum von einem Jahr auf. Allerdings bevorzugen einige Unternehmen aus praktischen Gründen, über eine Periode von 52 Wochen zu berichten. Dieser Standard schließt diese Vorgehensweise nicht aus.

*Vergleichsinformationen**Mindestvergleichsinformationen*

- 38** Sofern die IFRS nicht etwas anderes erlauben oder verlangen, hat ein Unternehmen für alle im Abschluss der aktuellen Periode enthaltenen quantitativen Informationen Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode darzustellen. Vergleichsinformationen sind in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der aktuellen Berichtsperiode von Bedeutung sind.
- 38A** Ein Unternehmen hat mindestens zwei Bilanzen, zwei Gesamtergebnisrechnungen, zwei gesonderte Gewinn- und Verlustrechnungen (falls erstellt), zwei Kapitalflussrechnungen und zwei Eigenkapitalveränderungsrechnungen und die zugehörigen Anhangangaben vorzulegen.
- 38B** In manchen Fällen sind verbale Informationen, die in den Abschlüssen der vorangegangenen Periode/der vorangegangenen Perioden gemacht wurden, auch für die aktuelle Berichtsperiode von Bedeutung. Beispielsweise gibt ein Unternehmen in der aktuellen Berichtsperiode die Einzelheiten eines Rechtsstreits an, dessen Ausgang am Ende der vorangegangenen Berichtsperiode unsicher war und der noch entschieden werden muss. Die Adressaten können Nutzen aus der Angabe der Information ziehen, dass am Ende der vorangegangenen Berichtsperiode eine Unsicherheit bestand, und aus der Angabe von Informationen über die Schritte, die während der Periode unternommen worden sind, um diese Unsicherheit zu beseitigen.

Zusätzliche Vergleichsinformationen

- 38C** Ein Unternehmen kann zusätzlich zu den nach den IFRS vorgeschriebenen Mindestvergleichsabschlussbestandteilen Vergleichsinformationen vorlegen, sofern diese Informationen gemäß den IFRS erstellt werden. Diese Vergleichsinformationen können aus einem oder mehreren der in Paragraph 10 aufgeführten Abschlussbestandteile bestehen, brauchen aber keinen vollständigen Abschluss zu umfassen. In diesem Fall hat das Unternehmen die zugehörigen Anhangangaben für diese zusätzlichen Abschlussbestandteile vorzulegen.
- 38D** Ein Unternehmen kann z. B. eine dritte Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis vorlegen (dadurch würden die aktuelle Periode, die vorangegangene Periode und eine zusätzliche Vergleichsperiode dargestellt). Das Unternehmen ist jedoch nicht verpflichtet, eine dritte Bilanz, eine dritte Kapitalflussrechnung oder eine dritte Eigenkapitalveränderungsrechnung (d. h. einen zusätzlichen Abschluss zu Vergleichszwecken) vorzulegen. Demgegenüber ist das Unternehmen verpflichtet, im Anhang zum Abschluss die Vergleichsinformationen für diese zusätzliche Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis darzustellen.

39–40 [gestrichen]

Änderung der Rechnungslegungsmethode, rückwirkende Berichtigung oder Umgliederung

- 40A** Ein Unternehmen hat zusätzlich zu den Mindestvergleichsabschlussbestandteilen gemäß Paragraph 38A eine dritte Bilanz zum Beginn der vorangegangenen Periode vorzulegen, wenn
- a) es eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, eine rückwirkende Berichtigung von Abschlussposten vornimmt oder Abschlussposten umgliedert und
 - b) die rückwirkende Anwendung, die rückwirkende Berichtigung oder die Umgliederung eine wesentliche Auswirkung auf die Informationen in der Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode hat.
- 40B** In den in Paragraph 40A genannten Fällen hat ein Unternehmen drei Bilanzen zu folgenden Terminen vorzulegen:
- a) zum Ende der aktuellen Periode,
 - b) zum Ende der vorangegangenen Periode und
 - c) zu Beginn der vorangegangenen Periode.

- 40C Ist ein Unternehmen verpflichtet, gemäß Paragraph 40A eine zusätzliche Bilanz vorzulegen, muss es die in den Paragraphen 41–44 und IAS 8 vorgeschriebenen Angaben machen. Allerdings sind die zugehörigen Anhangangaben zur Eröffnungsbilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode nicht erforderlich.
- 40D Der Stichtag dieser Eröffnungsbilanz ist der Beginn der vorangegangenen Periode, unabhängig davon, ob der Abschluss eines Unternehmens Vergleichsinformationen für frühere Perioden umfasst (so wie in Paragraph 38C gestattet).
- 41 **Ändert ein Unternehmen die Darstellung oder Gliederung von Posten im Abschluss, hat es, außer wenn undurchführbar, auch die Vergleichsbeträge umzugliedern. Gliedert ein Unternehmen die Vergleichsbeträge um, muss es folgende Angaben machen (einschließlich zum Beginn der vorangegangenen Periode):**
- a) **Art der Umgliederung,**
 - b) **Betrag jedes umgliederten Postens bzw. jeder umgliederten Postengruppe und**
 - c) **Grund für die Umgliederung.**
- 42 **Ist die Umgliederung der Vergleichsbeträge undurchführbar, sind folgende Angaben erforderlich:**
- a) **der Grund für die unterlassene Umgliederung und**
 - b) **die Art der Anpassungen, die bei einer Umgliederung erfolgt wären.**
- 43 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 es undurchführbar, die Vergleichsbeträge für eine bestimmte vorangegangene Periode umzugliedern und so eine Vergleichbarkeit mit der aktuellen Periode zu erreichen. Beispielsweise ist es möglich, dass ein Unternehmen Daten in der vorangegangenen Periode/den vorangegangenen Perioden auf eine Art erhoben hat, die eine Umgliederung nicht zulässt, und eine Wiederherstellung der Informationen undurchführbar ist.
- 44 IAS 8 führt aus, welche Anpassungen der Vergleichsinformationen bei der Änderung einer Rechnungslegungsmethode oder der Berichtigung eines Fehlers erforderlich sind.
- Darstellungstätigkeit*
- 45 **Ein Unternehmen hat die Darstellung und den Ausweis von Posten im Abschluss von einer Periode zur nächsten beizubehalten, es sei denn,**
- a) **aufgrund einer wesentlichen Änderung des Tätigkeitsfelds des Unternehmens oder einer Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt sich, dass eine Änderung der Darstellung oder der Gliederung unter Berücksichtigung der in IAS 8 enthaltenen Kriterien zur Auswahl bzw. zur Anwendung der Rechnungslegungsmethoden zu einer besser geeigneten Darstellungsform führt, oder**
 - b) **ein IFRS schreibt eine geänderte Darstellung vor.**
- 46 Ein bedeutender Erwerb, eine bedeutende Veräußerung oder eine Überprüfung der Darstellungsform des Abschlusses könnte beispielsweise nahelegen, dass der Abschluss auf eine andere Art und Weise darzustellen ist. Ein Unternehmen ändert die Darstellungsform nur dann, wenn aufgrund der Änderungen Informationen gegeben werden, die zuverlässig und für die Adressaten relevanter sind, und die geänderte Darstellungsform wahrscheinlich Bestand haben wird, damit die Vergleichbarkeit nicht beeinträchtigt wird. Wird die Darstellungsform in einer solchen Weise geändert, gliedert ein Unternehmen seine Vergleichsinformationen gemäß Paragraph 41 und 42 um.

STRUKTUR UND INHALT

Einführung

- 47 Dieser Standard verlangt bestimmte Angaben in der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung, der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung (sofern aufgestellt) und in der Eigenkapitalveränderungsrechnung und schreibt die Angabe weiterer Posten wahlweise in dem entsprechenden Abschlussbestandteil oder im Anhang vor. IAS 7 *Kapitalflussrechnung* legt die Vorschriften an die Darstellung der Informationen zu Zahlungsströmen dar.
- 48 In diesem Standard wird der Begriff „Angabe“ teilweise im weiteren Sinne als Posten verwendet, die im Abschluss aufzuführen sind. Angaben sind auch nach anderen IFRS vorgeschrieben. Sofern in diesem Standard oder in einem anderen IFRS nicht anders angegeben, sind solche Angaben im Abschluss zu machen.

Bezeichnung des Abschlusses

- 49 **Ein Unternehmen hat einen Abschluss eindeutig als solchen zu bezeichnen und von anderen Informationen, die im gleichen Dokument veröffentlicht werden, zu unterscheiden.**
- 50 IFRS werden nur auf den Abschluss angewandt und nicht unbedingt auf andere Informationen, die in einem Geschäftsbericht, in gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen oder in 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.
- 51 **Ein Unternehmen hat jeden Bestandteil des Abschlusses und die Anhangangaben eindeutig zu bezeichnen. Zusätzlich sind die folgenden Informationen deutlich sichtbar darzustellen und zu wiederholen, falls es für das Verständnis der dargestellten Informationen notwendig ist:**
- a) **der Name des berichtenden Unternehmens oder andere Mittel der Identifizierung sowie etwaige Änderungen dieser Angaben gegenüber dem vorangegangenen Abschlussstichtag,**
 - b) **ob es sich um den Abschluss eines einzelnen Unternehmens oder eines Konzerns handelt,**
 - c) **der Abschlussstichtag oder die Periode, auf die sich der Abschluss oder die Anhangangaben beziehen,**
 - d) **die Darstellungswährung laut Definition in IAS 21 und**
 - e) **wie weit bei der Darstellung von Beträgen im Abschluss gerundet wurde.**
- 52 Ein Unternehmen erfüllt die Vorschriften in Paragraph 51, indem es die Seiten, Aufstellungen, Anhangangaben, Spalten u. ä. mit entsprechenden Überschriften versieht. Die Wahl der besten Darstellungsform solcher Informationen erfordert eine Ermessensausübung. Veröffentlicht ein Unternehmen den Abschluss beispielsweise in elektronischer Form, werden möglicherweise keine getrennten Seiten verwendet; in diesem Fall sind die oben aufgeführten Angaben dergestalt zu machen, dass das Verständnis der im Abschluss enthaltenen Informationen gewährleistet ist.
- 53 Zum besseren Verständnis des Abschlusses stellt ein Unternehmen Informationen häufig in Tausend- oder Millioneneinheiten der Darstellungswährung dar. Dies ist akzeptabel, solange das Unternehmen angibt, wie weit gerundet wurde, und es keine wesentlichen Informationen auslässt.

Bilanz

Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind

- 54 **In der Bilanz sind zumindest folgende 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),**
 - da) **Portfolios von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17, die Vermögenswerte sind, aufgliedert wie in Paragraph 78 von IFRS 17 verlangt,**
 - e) **nach der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen,**
 - f) **biologische Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 41 Landwirtschaft,**
 - g) **Vorräte,**
 - h) **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen,**
 - i) **Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,**
 - j) **die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören,**
 - k) **Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten,**
 - l) **Rückstellungen,**
 - m) **finanzielle Verbindlichkeiten (ohne die Beträge, die unter (k) und (l) ausgewiesen werden),**
 - ma) **Portfolios von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17, die Verbindlichkeiten sind, aufgliedert wie in Paragraph 78 von IFRS 17 verlangt,**
 - n) **Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12 Ertragsteuern,**
 - o) **latente Steueransprüche und -schulden gemäß IAS 12,**
 - p) **die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind,**
 - q) **nicht beherrschende Anteile, die im Eigenkapital dargestellt werden, und**
 - r) **gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Eigentümern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.**
- 55 **Ein Unternehmen hat in der Bilanz zusätzliche Posten (gegebenenfalls durch Einzeldarstellung der unter Paragraph 54 aufgeführten Posten), Überschriften und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant ist.**
- 55A **Zwischensummen, die ein Unternehmen gemäß Paragraph 55 darstellt,**
- a) **müssen aus Posten mit gemäß den IFRS angesetzten und bewerteten Beträgen bestehen,**
 - b) **müssen in einer Weise dargestellt und bezeichnet sein, die klar erkennen lässt, welche Posten in der Zwischensumme zusammengefasst sind,**
 - c) **müssen gemäß Paragraph 45 von Periode zu Periode stetig dargestellt werden und**
 - d) **dürfen nicht stärker hervorgehoben werden als die gemäß den IFRS in der Bilanz darzustellenden Zwischensummen und Summen.**

- 56 **Wenn ein 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.**
- 57 Dieser Standard schreibt nicht die Reihenfolge oder die Gliederung vor, in der ein Unternehmen die Posten darstellt. Paragraph 54 enthält lediglich eine Liste von Posten, die ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen. Ferner gilt:
- a) Posten werden hinzugefügt, wenn der Umfang, die Art oder die Funktion eines Postens oder eine Zusammenfassung ähnlicher Posten so sind, dass eine gesonderte Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant ist und
 - b) die verwendeten Bezeichnungen, die Reihenfolge der Posten oder die Zusammenfassung ähnlicher Posten können der Art des Unternehmens und seinen Geschäftsvorfällen entsprechend geändert werden, um Informationen bereitzustellen, die für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant sind. Beispielsweise kann ein Finanzinstitut die oben stehenden Beschreibungen anpassen, um Informationen bereitzustellen, die für die Geschäftstätigkeit eines Finanzinstituts relevant sind.
- 58 Die Entscheidung des Unternehmens, 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 Fälligkeitszeitpunkts von Schulden.
- 59 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 gemäß IAS 16 zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu neubewerteten Beträgen bilanziert werden.

Unterscheidung kurzfristig/langfristig

- 60 **Ein Unternehmen hat kurz- und langfristige Vermögenswerte und kurz- und langfristige Schulden in seiner Bilanz gesondert gemäß den Paragraphen 66-76B auszuweisen, es sei denn, ein liquiditätsbasierter Ausweis liefert verlässliche und relevantere Informationen. Ist Letzteres der Fall, hat das Unternehmen alle Vermögenswerte und Schulden nach ihrer Liquidität auszuweisen.**
- 61 **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) **spätestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag bzw.**
 - b) **nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag realisiert oder erfüllt werden den Betrag anzugeben, von dem erwartet wird, dass er nach mehr als zwölf Monaten realisiert oder erfüllt wird.**
- 62 Bietet ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus an, so vermittelt eine getrennte Untergliederung von kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz nützliche Informationen, indem Nettovermögenswerte, die sich fortlaufend als kurzfristiges Nettobetriebskapital umschlagen, von denen unterschieden werden, die langfristigen Tätigkeiten des Unternehmens dienen. Zugleich werden Vermögenswerte, deren Realisierung innerhalb des laufenden Geschäftszyklus erwartet wird, und Schulden, deren Erfüllung in derselben Periode fällig wird, herausgestellt.
- 63 Bei bestimmten Unternehmen, wie beispielsweise Finanzinstituten, bietet die Darstellung der Vermögens- und Schuldposten aufsteigend oder absteigend nach Liquidität Informationen, die zuverlässig und gegenüber der Darstellung nach Fristigkeiten relevanter sind, da das Unternehmen keine Waren oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus anbietet.

- 64 Bei der Anwendung von Paragraph 60 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.
- 65 Informationen über die erwarteten Realisierungszeitpunkte von Vermögenswerten und Schulden sind nützlich, um die Liquidität und Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens zu beurteilen. IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* verlangt die Angabe der Fälligkeitstermine sowohl von finanziellen Vermögenswerten als auch von finanziellen Verbindlichkeiten. Finanzielle Vermögenswerte enthalten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Forderungen, und finanzielle Verbindlichkeiten enthalten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten. Informationen über den erwarteten Zeitpunkt der Realisierung von nicht monetären Vermögenswerten, wie z. B. Vorräten, und der Erfüllung von nicht monetären Schulden, wie z. B. Rückstellungen, sind ebenfalls nützlich, und zwar unabhängig davon, ob die Vermögenswerte und Schulden als langfristig oder kurzfristig eingestuft sind oder nicht. Beispielsweise gibt ein Unternehmen den Buchwert der Vorräte an, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird.

Kurzfristige Vermögenswerte

66 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen:

- a) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet, oder der Vermögenswert wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten,
- b) der Vermögenswert wird primär für Handelszwecke gehalten,
- c) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet oder
- d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IAS 7), es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eingeschränkt.

Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig einzustufen.

- 67 Dieser Standard verwendet den Begriff „langfristig“, um damit materielle, immaterielle und finanzielle Vermögenswerte mit langfristigem Charakter zu erfassen. Er untersagt nicht die Verwendung anderer Bezeichnungen, solange deren Bedeutung klar verständlich ist.
- 68 Der Geschäftszyklus eines Unternehmens ist der Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Realisierung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Ist der normale Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen. Kurzfristige Vermögenswerte umfassen Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die als Teil des normalen Geschäftszyklus verkauft, verbraucht und realisiert werden, selbst wenn deren Realisierung nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird. Zu kurzfristigen Vermögenswerten gehören ferner Vermögenswerte, die vorwiegend zu Handelszwecken gehalten werden (als Beispiel hierfür seien einige finanzielle Vermögenswerte angeführt, die die Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ gemäß IFRS 9 erfüllen) sowie der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Vermögenswerte.

Kurzfristige Schulden

69 Ein Unternehmen hat eine Schuld in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen:

- a) die Erfüllung der Schuld wird innerhalb des gewöhnlichen Geschäftszyklus erwartet,
- b) die Schuld wird primär zu Handelszwecken gehalten,
- c) die Schuld ist innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen oder
- d) das Unternehmen hat am Abschlussstichtag nicht das Recht, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben.

Alle anderen Schulden sind als langfristig einzustufen.

Gewöhnlicher Geschäftszyklus (Paragraph 69 Buchstabe a)

- 70 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 Abschlussstichtag fällig werden. Zur Unterteilung der Vermögenswerte und der Schulden des Unternehmens wird derselbe Geschäftszyklus herangezogen. Ist der normale Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen.
- 71 Andere kurzfristige Schulden werden zwar nicht als Teil des gewöhnlichen Geschäftszyklus erfüllt, sie sind aber innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen oder sie werden vorwiegend zu Handelszwecken gehalten. Hierzu gehören beispielsweise finanzielle Verbindlichkeiten, die die Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ gemäß IFRS 9 erfüllen, Kontokorrentkredite, der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Verbindlichkeiten, Dividendenverbindlichkeiten, Ertragsteuern und sonstige nicht handelbare Verbindlichkeiten. Finanzielle Verbindlichkeiten, die die langfristige Finanzierung sichern (und somit nicht zum im gewöhnlichen Geschäftszyklus verwendeten Betriebskapital gehören) und die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen sind, gelten vorbehaltlich der Paragraphen 72A-75 als langfristige finanzielle Verbindlichkeiten.
72. Ein Unternehmen hat seine finanziellen Verbindlichkeiten als kurzfristig einzustufen, wenn sie innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen sind; dies gilt selbst dann, 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 Abschlussstichtag, jedoch vor Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung geschlossen wird.
- Recht auf Verschiebung der Erfüllung um mindestens zwölf Monate (Paragraph 69 Buchstabe d)
- 72A Das Recht eines Unternehmens, die Erfüllung einer Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben, muss Substanz haben und zum Abschlussstichtag bestehen (siehe Paragraphen 72B-75).
- 72B Das Recht eines Unternehmens, die Erfüllung einer Schuld aus einer Kreditvereinbarung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben, kann an die Voraussetzung geknüpft sein, dass das Unternehmen in dieser Kreditvereinbarung festgelegte Bedingungen (im Folgenden „Nebenbedingungen“) erfüllt. Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 69 Buchstabe d
- a) haben solche Nebenbedingungen einen Einfluss darauf, ob dieses Recht — wie in den Paragraphen 74-75 dargestellt — am Abschlussstichtag besteht, wenn das Unternehmen die Nebenbedingung am oder vor dem Abschlussstichtag erfüllen muss. Eine solche Nebenbedingung hat selbst dann einen Einfluss darauf, ob das Recht am Abschlussstichtag besteht, wenn die Einhaltung der Nebenbedingung erst nach dem Abschlussstichtag beurteilt wird (z. B. eine Nebenbedingung, die die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens am Abschlussstichtag betrifft, deren Einhaltung aber erst nach dem Abschlussstichtag beurteilt wird);
 - b) haben solche Nebenbedingungen keinen Einfluss darauf, ob dieses Recht am Abschlussstichtag besteht, wenn das Unternehmen die Nebenbedingung erst nach dem Abschlussstichtag erfüllen muss (z. B. eine Nebenbedingung, die die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag betrifft).

73. Hat ein Unternehmen am Abschlussstichtag das Recht, eine Verpflichtung im Rahmen einer bestehenden Kreditvereinbarung für mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verlängern, so stuft es die Verpflichtung selbst dann als langfristig ein, wenn sie ansonsten innerhalb eines kürzeren Zeitraums fällig wäre. Verfügt das Unternehmen nicht über ein solches Recht, so berücksichtigt es die Möglichkeit einer Refinanzierung nicht und stuft die betreffende Verpflichtung als kurzfristig ein.
74. Wird eine Nebenbedingung einer langfristigen Kreditvereinbarung von einem Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag verletzt, sodass die Schuld jederzeit auf Nachfrage fällig werden kann, so hat es die Schuld selbst dann als kurzfristig einzustufen, wenn der Kreditgeber nach dem Abschlussstichtag und vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung nicht mehr auf Zahlung aufgrund der Verletzung besteht. Die Schuld wird deshalb als kurzfristig eingestuft, weil das Unternehmen am Abschlussstichtag nicht das Recht hat, ihre Erfüllung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben.
75. Ein Unternehmen stuft die Schuld hingegen als langfristig ein, falls der Kreditgeber bis zum Abschlussstichtag eine Nachfrist von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag bewilligt, in der das Unternehmen die Verletzung beheben und der Kreditgeber keine sofortige Zahlung verlangen kann.
- 75A. Keinen Einfluss auf die Einstufung einer Schuld hat die Wahrscheinlichkeit, mit der das Unternehmen von seinem Recht Gebrauch machen wird, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben. Erfüllt eine Schuld die in Paragraph 69 für eine Einstufung als langfristig genannten Kriterien, ist sie selbst dann als langfristig einzustufen, wenn das Management die Absicht hat oder erwartet, dass das Unternehmen die Schuld innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erfüllt, oder wenn das Unternehmen die Schuld zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung erfüllt. Allerdings muss das Unternehmen in den zuvor genannten Fällen unter Umständen Informationen zum Erfüllungszeitpunkt angeben, damit die Abschlussadressaten die Auswirkungen der Schuld auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens nachvollziehen können (siehe Paragraphen 17 Buchstabe c und 76 Buchstabe d).
76. Wenn zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung die folgenden Ereignisse eintreten, sind diese als nicht berücksichtigungspflichtige Ereignisse gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* anzugeben:
- Langfristige Refinanzierung einer als kurzfristig eingestuften Schuld (siehe Paragraph 72),
 - Abstellung einer Verletzung einer als kurzfristig eingestuften langfristigen Kreditvereinbarung (siehe Paragraph 74),
 - Gewährung einer Nachfrist durch den Kreditgeber zur Abstellung der Verletzung einer als kurzfristig eingestuften langfristigen Kreditvereinbarung (siehe Paragraph 75) und
 - Erfüllung einer als langfristig eingestuften Schuld (siehe Paragraph 75A).
- 76ZA Bei der Anwendung der Paragraphen 69-75 könnte ein Unternehmen Schulden aus Kreditvereinbarungen als langfristig einstufen, wenn das Recht des Unternehmens, die Erfüllung dieser Schulden zu verschieben, an die Voraussetzung geknüpft ist, dass es innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag Nebenbedingungen erfüllt (siehe Paragraph 72B Buchstabe b). In solchen Fällen hat ein Unternehmen Angaben im Anhang zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, das Risiko zu verstehen, dass die Schulden innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag rückzahlbar werden könnten, und u. a. Folgendes umfassen:**
- Angaben zu den Nebenbedingungen (einschließlich ihrer Art und des Zeitpunkts, zu dem sie vom Unternehmen erfüllt werden müssen) und den Buchwert der zugehörigen Schulden,**
 - gegebenenfalls Tatsachen und Umstände, die darauf hindeuten, dass das Unternehmen Schwierigkeiten mit der Erfüllung der Nebenbedingungen haben könnte – z. B. dass das Unternehmen während oder nach dem Berichtszeitraum Maßnahmen getroffen hat, um eine potenzielle Verletzung zu vermeiden oder abzumildern. Zu solchen Tatsachen und Umständen könnte auch gehören, dass das Unternehmen die Nebenbedingungen nicht erfüllt hätte, wenn deren Einhaltung anhand der Umstände des Unternehmens am Abschlussstichtag beurteilt würde.**

Erfüllung (Paragraph 69 Buchstaben a, c und d)

- 76A Für die Zwecke der Einstufung einer Schuld als kurz- oder langfristig bezeichnet „Erfüllung“ eine Übertragung an die Gegenpartei, die die Tilgung der Schuld zur Folge hat. Eine solche Übertragung könnte bestehen aus:
- a) Zahlungsmitteln oder anderen wirtschaftlichen Ressourcen wie Gütern oder Dienstleistungen, oder
 - b) Eigenkapitalanteilen des Unternehmens, sofern nicht Paragraph 76B gilt.
- 76B Kann eine Schuld nach Wahl der Gegenpartei durch die Übertragung von eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden, bleibt die Einstufung der Schuld als kurz- oder langfristig hiervon unberührt, wenn das Unternehmen die Option in Anwendung von IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* als Eigenkapitalinstrument einstuft und sie getrennt von der Schuld als Eigenkapitalkomponente eines zusammengesetzten Finanzinstruments erfasst.

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

- 77 Ein Unternehmen hat weitere Unterposten entweder in der Bilanz oder in den Anhangangaben in einer für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens geeigneten Weise anzugeben.

78 Der durch Untergliederungen gegebene Detaillierungsgrad hängt von den Vorschriften der IFRS und von Größe, Art und Funktion der einbezogenen Beträge ab. Zur Ermittlung der Grundlage von Untergliederungen zieht ein Unternehmen auch die in Paragraph 58 enthaltenen Entscheidungskriterien heran. Die Angabepflichten variieren für jeden Posten, beispielsweise:

- a) Sachanlagen werden gemäß IAS 16 in Gruppen aufgegliedert,
- b) Forderungen werden in Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen gegen nahestehende Unternehmen und Personen sowie in Vorauszahlungen und sonstige Beträge gegliedert,
- c) Vorräte werden gemäß IAS 2 *Vorräte* in Gruppen wie etwa Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse gegliedert,
- d) Rückstellungen werden in Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer und sonstige Rückstellungen gegliedert und
- e) Eigenkapital und Rücklagen werden in verschiedene Gruppen, wie beispielsweise eingezahltes Kapital, Agio und Rücklagen gegliedert.

79 **Ein Unternehmen hat entweder in der Bilanz oder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang Folgendes anzugeben:**

- a) **für jede Klasse von Anteilen**
 - i) **die Zahl der genehmigten Anteile,**
 - ii) **die Zahl 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 Zahl der im Umlauf befindlichen Anteile am Anfang und am Abschlussstichtag,**
 - 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 von dem Unternehmen selbst, seinen Tochterunternehmen oder assoziierten Unternehmen gehalten werden, und**
 - vii) **Anteile, die für die Ausgabe aufgrund von Optionen und Verkaufsverträgen zurückgehalten werden, unter Angabe der Modalitäten und Beträge, und**
- b) **eine Beschreibung von Art und Zweck jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals.**

80 Ein Unternehmen ohne gezeichnetes Kapital, wie etwa eine Personengesellschaft oder ein Treuhandfonds, hat Informationen anzugeben, die dem in Paragraph 79(a) verlangten gleichwertig sind und Bewegungen während der Periode in jeder Eigenkapitalkategorie sowie die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen jeder Eigenkapitalkategorie zeigen.

80A **Hat ein Unternehmen**

- a) **ein als Eigenkapitalinstrument eingestuftes kündbares Finanzinstrument oder**
- b) **ein als Eigenkapitalinstrument eingestuftes Instrument, das das Unternehmen dazu verpflichtet, einer anderen Partei im Falle der Liquidation einen proportionalen Anteil an seinem Nettovermögen zu überlassen,**

zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital umgegliedert, so hat es den in jeder Kategorie (d. h. bei den finanziellen Verbindlichkeiten oder dem Eigenkapital) ein bzw. ausgegliederten Betrag sowie den Zeitpunkt und die Gründe für die Umgliederung anzugeben.

Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis

81A Die Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis (Gesamtergebnisrechnung) muss neben den Teilen „Gewinn oder Verlust“ und „sonstiges Ergebnis“ Folgendes ausweisen:

- a) den Gewinn oder Verlust,
- b) das sonstige Ergebnis insgesamt,
- c) das Gesamtergebnis für die Periode, d. h. die Summe aus Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis.

Stellt ein Unternehmen eine gesonderte Gewinn- und Verlustrechnung auf, so sieht es in der Gesamtergebnisrechnung von dem Teil „Gewinn oder Verlust“ ab.

81B Ein Unternehmen hat zusätzlich zu den Teilen „Gewinn oder Verlust“ sowie „sonstiges Ergebnis“ die folgenden Posten als Ergebniszuordnung für den Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis der Periode auszuweisen:

- a) den Gewinn oder Verlust der Periode, der
 - i) nicht beherrschenden Anteilen und
 - ii) den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzuordnen ist.
- b) das Gesamtergebnis für die Periode, das
 - i) nicht beherrschenden Anteilen und
 - ii) den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzuordnen ist.

Weist ein Unternehmen den Gewinn oder Verlust in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung aus, muss diese die unter (a) verlangten Angaben enthalten.

Informationen, die im Teil „Gewinn oder Verlust“ oder in der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind

81 [gestrichen]

82 Zusätzlich zu den in anderen IFRS vorgeschriebenen Posten sind im Teil „Gewinn oder Verlust“ oder in der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung für die betreffende Periode die folgenden Posten auszuweisen:

- a) Umsatzerlöse, wobei getrennt ausgewiesen werden
 - i) die nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinserträge und
 - ii) versicherungstechnische Erträge (siehe IFRS 17),
- aa) Gewinne und Verluste aus der Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden,
- ab) versicherungstechnische Aufwendungen aus ausgestellten Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 (siehe IFRS 17),
- ac) Erträge oder Aufwendungen aus gehaltenen Rückversicherungsverträgen (siehe IFRS 17),
- b) Finanzierungsaufwendungen,

- ba) Wertminderungsaufwendungen (einschließlich Rückbuchungen von Wertminderungsaufwendungen oder -erträgen), die gemäß Abschnitt 5.5 von IFRS 9 bestimmt werden,
- bb) versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen aus ausgestellten Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 (siehe IFRS 17),
- bc) Finanzerträge oder -aufwendungen aus gehaltenen Rückversicherungsverträgen (siehe IFRS 17),
- c) Gewinn- oder Verlustanteil von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden,
- ca) wenn ein finanzieller Vermögenswert aus der Gruppe der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten in die Gruppe der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert umgliedert wird, sämtliche Gewinne oder Verluste, die sich aus einer Differenz zwischen den bisherigen fortgeführten Anschaffungskosten des finanziellen Vermögenswerts und seinem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Umgliederung (wie in IFRS 9 definiert) ergeben,
- cb) wenn ein finanzieller Vermögenswert aus der Kategorie der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis in die Kategorie der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert umgliedert wird, sämtliche kumulierten Gewinne oder Verluste, die zuvor im sonstigen Ergebnis erfasst wurden und erfolgswirksam umgliedert werden,
- d) **Steueraufwendungen,**
- e) [gestrichen]
- ea) **ein gesonderter Betrag für die Summe aufgegebener Geschäftsbereiche (siehe IFRS 5).**
- (f)–(i) [gestrichen]

Informationen, die im Teil „sonstiges Ergebnis“ auszuweisen sind

82A Im Teil „sonstiges Ergebnis“ sind für die Beträge der Periode nachfolgende Posten auszuweisen:

- a) Posten des sonstigen Ergebnisses (mit Ausnahme der Beträge nach Paragraph b), nach Art des Betrags eingestuft und getrennt nach den Posten, die gemäß anderen IFRS
 - i) nicht zu einem späteren Zeitpunkt erfolgswirksam umgliedert werden, und
 - ii) zu einem späteren Zeitpunkt erfolgswirksam umgliedert werden, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind.
- b) Anteil von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, am sonstigen Ergebnis, getrennt nach den Posten, die gemäß anderen IFRS
 - i) nicht zu einem späteren Zeitpunkt erfolgswirksam umgliedert werden, und
 - ii) zu einem späteren Zeitpunkt erfolgswirksam umgliedert werden, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind.

83–84 [gestrichen]

85 Ein Unternehmen hat in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis zusätzliche Posten (gegebenenfalls durch Einzelausweis der unter Paragraph 82 aufgeführten Posten), Überschriften und Zwischensummen einzufügen, wenn ein solcher Ausweis für das Verständnis der Ertragslage des Unternehmens relevant ist.

- 85A Zwischensummen, die ein Unternehmen gemäß Paragraph 85 ausweist,
- müssen aus Posten mit gemäß den IFRS angesetzten und bewerteten Beträgen bestehen,
 - müssen in einer Weise ausgewiesen und bezeichnet sein, die klar erkennen lässt, welche Posten in der Zwischensumme zusammengefasst sind,
 - müssen gemäß Paragraph 45 von Periode zu Periode stetig ausgewiesen werden und
 - dürfen nicht stärker hervorgehoben werden als die gemäß den IFRS in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis auszuweisenden Zwischensummen und Summen.
- 85B Ein Unternehmen hat die Posten in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis so darzustellen, dass eine Abstimmung zwischen den gemäß Paragraph 85 dargestellten Zwischensummen und den Zwischensummen oder Summen, die die IFRS für solche Abschlussbestandteile vorschreiben, möglich ist.
- 86 Da sich die Auswirkungen der verschiedenen Tätigkeiten, Geschäftsvorfälle und sonstigen Ereignisse hinsichtlich ihrer Häufigkeit, ihres Gewinn- oder Verlustpotenzials sowie ihrer Vorhersagbarkeit unterscheiden, hilft die Darstellung der Erfolgsbestandteile beim Verständnis der erreichten Erfolgslage des Unternehmens sowie bei der Vorhersage der künftigen Erfolgslage. Ein Unternehmen nimmt in die Darstellung/die Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis zusätzliche Posten auf und ändert die Bezeichnung und Gliederung einzelner Posten, wenn dies zur Erläuterung der Erfolgsbestandteile notwendig ist. Dabei müssen Faktoren wie Wesentlichkeit, Art und Funktion der Ertrags- und Aufwandsposten berücksichtigt werden. Beispielsweise kann ein Finanzinstitut die oben beschriebenen Darstellungen anpassen, um Informationen bereitzustellen, die für die Geschäftstätigkeit eines Finanzinstituts relevant sind. Ertrags- und Aufwandsposten werden nur saldiert, wenn die Bedingungen des Paragraphen 32 erfüllt sind.
- 87 Ein Unternehmen darf weder in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis noch im Anhang Ertrags- oder Aufwandsposten als außerordentliche Posten darstellen.**
- Gewinn oder Verlust der Periode*
- 88 Ein Unternehmen hat alle Ertrags- und Aufwandsposten der Periode erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, etwas anderes ist durch einen IFRS gestattet oder vorgeschrieben.**
- 89 Einige IFRS nennen Umstände, aufgrund derer bestimmte Posten nicht in den Gewinn oder Verlust der aktuellen Periode eingehen. IAS 8 behandelt zwei solcher Fälle: die Berichtigung von Fehlern und die Auswirkungen von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden. Andere IFRS verlangen oder gestatten, dass Bestandteile des sonstigen Ergebnisses, die im Sinne des *Rahmenkonzepts* als Erträge oder Aufwendungen zu definieren sind, bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts unberücksichtigt bleiben (siehe Paragraph 7).
- Sonstiges Ergebnis in der Periode*
- 90 Ein Unternehmen hat entweder in der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis oder im Anhang den Betrag der Ertragsteuern anzugeben, der auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses, einschließlich der Umgliederungsbeträge, entfällt.**
- 91 Ein Unternehmen kann die Posten des sonstigen Ergebnisses wie folgt darstellen:
- nach Berücksichtigung aller damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen oder
 - vor Berücksichtigung der mit diesen Posten verbundenen steuerlichen Auswirkungen, wobei die Summe der Ertragsteuern auf diese Posten als zusammengefasster Betrag ausgewiesen wird.
- Wählt ein Unternehmen Alternative (b), hat es die Steuer auf die Posten aufzuteilen, die anschließend erfolgswirksam in den Teil „Gewinn oder Verlust“ umgegliedert werden könnten, und die Posten, die anschließend nicht in den Teil „Gewinn oder Verlust“ umgegliedert werden.
- 92 Ein Unternehmen hat Umgliederungsbeträge anzugeben, die sich auf Bestandteile des sonstigen Ergebnisses beziehen.**

- 93 In anderen IFRS ist festgelegt, ob und wann Beträge, die vorher im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, erfolgswirksam umgegliedert werden. Solche Umgliederungen werden in diesem Standard als „Umgliederungsbeträge“ bezeichnet. Ein Umgliederungsbetrag wird mit dem zugehörigen Bestandteil des sonstigen Ergebnisses in der Periode berücksichtigt, in welcher der Betrag erfolgswirksam umgegliedert wird. Diese Beträge wurden in der aktuellen oder einer früheren Periode möglicherweise als nicht realisierte Gewinne im sonstigen Ergebnis ausgewiesen. Um eine doppelte Erfassung im Gesamtergebnis zu vermeiden, sind solche nicht realisierten Gewinne vom sonstigen Ergebnis in der Periode abzuziehen, in der die realisierten Gewinne erfolgswirksam umgegliedert werden.
- 94 Ein Unternehmen kann Umgliederungsbeträge in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis oder im Anhang darstellen. Bei einer Darstellung der Umgliederungsbeträge im Anhang sind die Posten des sonstigen Ergebnisses nach Berücksichtigung zugehöriger Umgliederungsbeträge anzugeben.
- 95 Umgliederungsbeträge entstehen beispielsweise beim Verkauf eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21) oder wenn abgesicherte erwartete Zahlungsströme sich auf den Gewinn oder Verlust auswirken (siehe Paragraph 6.5.11(d) von IFRS 9 in Zusammenhang mit der Absicherung von Zahlungsströmen).
- 96 Umgliederungsbeträge fallen bei Veränderungen der Neubewertungsrücklage, die gemäß IAS 16 oder IAS 38 erfasst werden, oder bei Neubewertungen leistungsorientierter Pläne, die gemäß IAS 19 erfasst werden, nicht an. Diese Bestandteile werden im sonstigen Ergebnis erfasst und in späteren Perioden nicht erfolgswirksam umgegliedert. Veränderungen der Neubewertungsrücklage können in späteren Perioden bei Nutzung des Vermögenswerts oder bei seiner Ausbuchung in die Gewinnrücklagen umgegliedert werden (siehe IAS 16 und IAS 38). Gemäß IFRS 9 entstehen keine Umgliederungsbeträge, wenn eine Absicherung von Zahlungsströmen oder die Bilanzierung des Zeitwerts einer Option (oder des Terminelements eines Termingeschäfts oder des Währungs-basis-Spreads eines Finanzinstruments) zu Beträgen führt, die aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen bzw. einer gesonderten Eigenkapitalkomponente ausgebucht und direkt in die erstmaligen Anschaffungskosten oder in den sonstigen Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit einbezogen werden. Diese Beträge werden direkt den Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zugeordnet.
- Informationen, die in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis oder im Anhang auszuweisen sind*
- 97 **Wenn Ertrags- oder Aufwandsposten wesentlich sind, hat ein Unternehmen Art und Betrag dieser Posten gesondert anzugeben.**
- 98 Umstände, die zu einer gesonderten Angabe von Ertrags- und Aufwandsposten führen, können sein:
- a) außerplanmäßige Abschreibung der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert oder der Sachanlagen auf den erzielbaren Betrag sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßigen Abschreibungen,
 - b) eine Umstrukturierung der Tätigkeiten eines Unternehmens und die Auflösung von Rückstellungen für Umstrukturierungsaufwand,
 - c) Veräußerung von Posten der Sachanlagen,
 - d) Veräußerung von Finanzanlagen,
 - e) aufgegebene Geschäftsbereiche,
 - f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten und
 - g) sonstige Auflösungen von Rückstellungen.
- 99 **Ein Unternehmen hat den im Gewinn oder Verlust erfassten Aufwand aufzugliedern und dabei Gliederungskriterien anzuwenden, die entweder auf der Art der Aufwendungen oder auf deren Funktion innerhalb des Unternehmens beruhen je nachdem, welche Darstellungsform verlässliche und relevantere Informationen ermöglicht.**
- 100 Unternehmen wird empfohlen, die in Paragraph 99 vorgeschriebene Aufgliederung in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis auszuweisen.
- 101 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.

- 102 Die erste Art der Aufgliederung wird als „Gesamtkostenverfahren“ bezeichnet. Aufwendungen, die Bestandteile des Gewinns oder Verlusts sind, werden nach ihrer Art zusammengefasst (beispielsweise Abschreibungen, Materialeinkauf, Transportkosten, Leistungen an Arbeitnehmer, Werbekosten) und nicht nach ihrer Zugehörigkeit auf die einzelnen Funktionsbereiche des Unternehmens verteilt. Diese Methode ist einfach anzuwenden, da die betrieblichen Aufwendungen den einzelnen Funktionsbereichen nicht zugeordnet werden müssen. Es folgt ein Beispiel für eine Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren:

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

- 103 Die zweite Art der Aufgliederung wird als „Umsatzkostenverfahren“ bezeichnet und unterteilt die Aufwendungen nach ihrer funktionalen Zugehörigkeit als Teile der Umsatzkosten, beispielsweise der Aufwendungen für Vertriebs- oder Verwaltungstätigkeiten. Das Unternehmen hat diesem Verfahren zufolge zumindest die Umsatzkosten gesondert von anderen Aufwendungen auszuweisen. Diese Methode bietet den Adressaten oft relevantere Informationen als die Aufteilung nach Aufwandsarten, aber die Zuordnung von Aufwendungen zu Funktionen kann willkürlich sein und beruht auf erheblichen Ermessensentscheidungen. Es folgt ein Beispiel für eine Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren:

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

- 104 Ein Unternehmen, welches das Umsatzkostenverfahren anwendet, hat zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich des Aufwands für planmäßige Abschreibungen sowie Leistungen an Arbeitnehmer, anzugeben.**

- 105 Die Wahl zwischen dem Umsatzkosten- und dem Gesamtkostenverfahren hängt von historischen und branchenbezogenen Faktoren und von der Art des Unternehmens ab. Beide Verfahren geben 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 Darstellungsform, die zuverlässig und relevanter ist. Da Informationen über die Art von Aufwendungen für die Prognose künftiger Zahlungsströme nützlich sind, werden bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben verlangt. In Paragraph 104 hat der Begriff „Leistungen an Arbeitnehmer“ dieselbe Bedeutung wie in IAS 19.

Eigenkapitalveränderungsrechnung

Informationen, die in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen sind

- 106 Ein Unternehmen hat gemäß Paragraph 10 eine Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erstellen. Diese muss Folgendes enthalten:**

- a) das Gesamtergebnis für die Periode, wobei die Beträge, die den Eigentümern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Anteilen insgesamt zuzuordnen sind, getrennt auszuweisen sind,

- b) für jede Eigenkapitalkomponente die Auswirkungen einer rückwirkenden Anwendung oder rückwirkenden Berichtigung, die gemäß IAS 8 erfasst wurde, und
- c) [gestrichen]
- d) für jede Eigenkapitalkomponente eine Überleitung vom Buchwert zu Beginn der Periode zum Buchwert am Ende der Periode, wobei (zumindest) die Veränderungen gesondert auszuweisen sind, die zurückzuführen sind auf
- i) Gewinn oder Verlust,
 - ii) sonstiges Ergebnis und
 - iii) Geschäftsvorfälle mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln, wobei Kapitalzuführungen von Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer sowie Veränderungen bei Eigentumsanteilen an Tochterunternehmen, die keinen Verlust der Beherrschung nach sich ziehen, gesondert auszuweisen sind.

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

- 106A Ein Unternehmen hat entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang für jede Eigenkapitalkomponente eine nach Posten gegliederte Aufgliederung des sonstigen Ergebnisses darzustellen (siehe Paragraph 106 (d) (ii)).
- 107 Ein Unternehmen hat entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang die Höhe der Dividenden, die während der Berichtsperiode als Ausschüttungen an die Eigentümer erfasst werden, sowie den betreffenden Dividendenbetrag je Anteil anzugeben.
- 108 Zu den in Paragraph 106 genannten Eigenkapitalbestandteilen gehören beispielsweise jede Kategorie des eingebrachten Kapitals, der kumulierte Saldo jeder Kategorie des sonstigen Ergebnisses und die Gewinnrücklagen.
- 109 Veränderungen des Eigenkapitals eines Unternehmens zwischen dem Beginn und dem Ende der Berichtsperiode spiegeln die Zu- oder Abnahme seines Nettovermögens während der Periode wider. Mit Ausnahme von Änderungen, die sich aus Transaktionen mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln (z. B. Kapitaleinlagen, Rückerwerb von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens und Dividenden), sowie den unmittelbar damit zusammenhängenden Transaktionskosten ergeben, stellt die Gesamtveränderung des Eigenkapitals während der betreffenden Periode den Gesamtertrag bzw. -aufwand einschließlich der Gewinne und Verluste dar, die während der betreffenden Periode durch die Aktivitäten des Unternehmens entstehen.
- 110 Nach IAS 8 sind zur Berücksichtigung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, soweit durchführbar, rückwirkende Anpassungen erforderlich, sofern die Übergangsvorschriften in einem anderen IFRS keine andere Erfassung vorschreiben. Ebenso sind nach IAS 8, soweit durchführbar, rückwirkende Berichtigungen von Fehlern erforderlich. Rückwirkende Anpassungen und rückwirkende Berichtigungen stellen keine Eigenkapitalveränderungen dar, sondern sind Anpassungen des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen, sofern nicht ein IFRS eine rückwirkende Anpassung eines anderen Eigenkapitalbestandteils verlangt. Paragraph 106(b) schreibt die Angabe der Gesamtanpassung für jeden Eigenkapitalposten, die sich aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und — getrennt davon — aus der Fehlerberichtigung ergibt, in der Eigenkapitalveränderungsrechnung vor. Diese Anpassungen sind für jede Vorperiode sowie für den Periodenanfang anzugeben.

Kapitalflussrechnung

- 111 Die Kapitalflussrechnung bietet den Adressaten eine Grundlage für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften, sowie des Bedarfs des Unternehmens, diese Zahlungsströme zu verwenden. IAS 7 legt die Vorschriften für die Darstellung und Angabe von Informationen zu Zahlungsströmen fest.

Anhangangaben

Struktur

- 112 Der Anhang hat
- a) Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die spezifischen Rechnungslegungsmethoden, die gemäß den Paragraphen 117–124 angewandt worden sind, darzulegen,

- b) die nach IFRS erforderlichen Informationen zu geben, die nicht in den anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen sind, und
- c) Informationen zu vermitteln, die nicht in anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen werden, für das Verständnis derselben jedoch relevant sind.
- 113 Ein Unternehmen hat die Anhangangaben, soweit durchführbar, systematisch darzustellen. Bei der Festlegung der Darstellungssystematik hat das Unternehmen zu berücksichtigen, wie sich diese auf die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit seiner Abschlüsse auswirkt. Jeder Posten in der Bilanz, der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis, der Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung muss mit einem Querverweis auf sämtliche zugehörigen Informationen im Anhang versehen sein.
- 114 Eine systematische Ordnung oder Gliederung der Anhangangaben bedeutet beispielsweise,
- a) dass Tätigkeitsbereiche hervorgehoben werden, die nach Einschätzung des Unternehmens für das Verständnis seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage besonders relevant sind, indem beispielsweise Informationen zu bestimmten betrieblichen Tätigkeiten zusammengefasst werden,
- b) dass Informationen über Posten, die in ähnlicher Weise bewertet werden, beispielsweise über zum beizulegenden Zeitwert bewertete Vermögenswerte, zusammengefasst werden, oder
- c) dass die Posten in der Reihenfolge ausgewiesen werden, in der sie in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis und der Bilanz aufgeführt sind, nämlich
- i) Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS (siehe Paragraph 16),
- ii) wesentliche Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden (siehe Paragraph 117),
- iii) ergänzende Informationen zu den in der Bilanz, der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis, der Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung dargestellten Posten in der Reihenfolge, in der jeder Abschlussbestandteil und jeder Posten dargestellt wird, und
- iv) sonstige Angaben, einschließlich
- (1) Eventualverbindlichkeiten (siehe IAS 37) und nicht angesetzte vertragliche Verpflichtungen und
- (2) nichtfinanzielle Angaben, z. B. die Ziele und Methoden des Finanzrisikomanagements des Unternehmens (siehe IFRS 7).

115 [gestrichen]

116 Ein Unternehmen kann Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die spezifischen Rechnungslegungsmethoden als gesonderten Teil des Abschlusses darstellen.

Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden

117 Ein Unternehmen hat wesentliche Angaben zu seinen Rechnungslegungsmethoden zu machen (siehe Paragraph 7). Angaben zu Rechnungslegungsmethoden sind wesentlich, wenn bei gemeinsamer Betrachtung mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie die Entscheidungen beeinflussen, die die Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke auf der Grundlage des jeweiligen Abschlusses treffen.

- 117A Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, die sich auf unwesentliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen beziehen, sind ebenfalls unwesentlich und müssen nicht gemacht werden. Angaben zu Rechnungslegungsmethoden können jedoch aufgrund der Art der zugehörigen Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse oder Bedingungen wesentlich sein, selbst wenn die entsprechenden Beträge unwesentlich sind. Allerdings sind nicht alle Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, die sich auf wesentliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen beziehen, an sich wesentlich.
- 117B Angaben zu Rechnungslegungsmethoden sind dann als wesentlich zu betrachten, wenn die Adressaten des Abschlusses eines Unternehmens sie benötigen, um andere wesentliche Informationen im Abschluss zu verstehen. So dürfte ein Unternehmen Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für seinen Abschluss als wesentlich betrachten, wenn sich die jeweiligen Angaben auf wesentliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen beziehen und
- a) das Unternehmen seine Rechnungslegungsmethoden während der Berichtsperiode geändert hat und diese Änderung zu einer wesentlichen Änderung der Angaben im Abschluss geführt hat,
 - b) das Unternehmen die Rechnungslegungsmethode aus den nach den IFRS zulässigen Optionen ausgewählt hat – ein solcher Fall könnte eintreten, wenn sich das Unternehmen dafür entscheidet, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nicht zum beizulegenden Zeitwert, sondern zu den historischen Anschaffungskosten zu bewerten,
 - c) die Rechnungslegungsmethode in Ermangelung eines speziell auf den betreffenden Fall anwendbaren IFRS gemäß IAS 8 entwickelt wurde,
 - d) sich die Rechnungslegungsmethode auf einen Bereich bezieht, für den sich das Unternehmen bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode in erheblichem Umfang auf eine Ermessensausübung bzw. Annahmen stützen muss, und das Unternehmen die jeweiligen Ermessensentscheidungen oder Annahmen gemäß den Paragraphen 122 und 125 angibt oder
 - e) die vorgeschriebene Bilanzierung für diese komplex ist, und die Adressaten des Abschlusses die betreffenden wesentlichen Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse oder Bedingungen andernfalls nicht verstehen würden – ein solcher Fall könnte eintreten, wenn ein Unternehmen auf eine Kategorie wesentlicher Geschäftsvorfälle mehr als einen IFRS anwendet.
- 117C Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, die sich vorrangig darauf beziehen, wie ein Unternehmen die Vorschriften der IFRS auf seine eigene Situation angewendet hat, vermitteln unternehmensspezifische Informationen, die für die Abschlussadressaten nützlicher sind als standardisierte Angaben oder Angaben, die lediglich die Vorschriften der IFRS reproduzieren oder zusammenfassen.
- 117D Liefert ein Unternehmen unwesentliche Angaben zu seinen Rechnungslegungsmethoden, so dürfen diese wesentliche Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden nicht verschleiern.
- 117E Gelangt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass Angaben zu Rechnungslegungsmethoden unwesentlich sind, lässt dies die damit zusammenhängenden Angabepflichten anderer IFRS unberührt.
- 118 [gestrichen]
- 119 [gestrichen]
- 120 [gestrichen]
- 121 [gestrichen]
- 122 Ein Unternehmen muss zusammen mit den wesentlichen Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden oder sonstigen Erläuterungen Angaben dazu machen, welche Ermessensentscheidungen – außer solchen, bei denen Schätzungen einfließen (siehe Paragraph 125) – das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat und welche Ermessensentscheidungen die Beträge im Abschluss am stärksten beeinflussen.**

- 123 Die Anwendung der Rechnungslegungsmethoden unterliegt verschiedenen Ermessensausübungen des Managements – abgesehen von solchen, bei denen Schätzungen einfließen –, die die Beträge im Abschluss erheblich beeinflussen können. Das Management übt beispielsweise seinen Ermessensspielraum aus, wenn es festlegt,
- a) ~~[gestrichen]~~
 - b) wann alle wesentlichen mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen der finanziellen Vermögenswerte und — bei Leasinggebern — des Leasingvermögens auf andere Unternehmen übertragen werden,
 - c) ob es sich bei bestimmten Warenverkaufsgeschäften im Wesentlichen um Finanzierungsvereinbarungen handelt, durch die folglich keine Umsatzerlöse erzielt werden, und
 - d) ob die Vertragsbedingungen eines finanziellen Vermögenswerts zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen.
- 124 Einige gemäß Paragraph 122 erforderlichen Angaben werden von anderen IFRS vorgeschrieben. So hat ein Unternehmen zum Beispiel nach IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen* anzugeben, welche Ermessensentscheidungen es bei der Beurteilung getroffen hat, ob es ein anderes Unternehmen beherrscht. Nach IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* sind die vom Unternehmen entwickelten Kriterien anzugeben, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird, sofern eine Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.

Quellen von Schätzungsunsicherheiten

- 125 **Ein Unternehmen hat im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben und Angaben über sonstige am Abschlussstichtag wesentliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs eine wesentliche Anpassung der Buchwerte der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang**
- a) **ihre Art und**
 - b) **ihre Buchwerte am Abschlussstichtag anzugeben.**
- 126 Zur Bestimmung der Buchwerte bestimmter Vermögenswerte und Schulden ist eine Schätzung der Auswirkungen ungewisser künftiger Ereignisse auf solche Vermögenswerte und Schulden am Abschlussstichtag erforderlich. Fehlen beispielsweise kürzlich festgestellte Marktpreise, sind zukunftsbezogene Schätzungen erforderlich, um den erzielbaren Betrag bestimmter Gruppen von Sachanlagen, die Folgen technischer Veralterung für Bestände, Rückstellungen, die von dem künftigen Ausgang von Gerichtsverfahren abhängen, sowie langfristige Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, wie beispielsweise Pensionszusagen, zu bewerten. Diese Schätzungen beziehen Annahmen über Faktoren wie Risikoanpassungen von Zahlungsströmen oder der Abzinsungssätze, künftige Gehaltsentwicklungen und künftige, andere Kosten beeinflussende Preisänderungen mit ein.
- 127 Die Annahmen sowie die sonstigen Quellen von Schätzungsunsicherheiten, die gemäß Paragraph 125 angegeben werden, beziehen sich auf Schätzungen, die eine besonders schwierige, subjektive oder komplizierte Ermessensentscheidung des Managements erfordern. Je höher die Anzahl der Variablen bzw. der Annahmen, die sich auf die mögliche künftige Beseitigung bestehender Unsicherheiten auswirken, desto subjektiver und schwieriger wird die Ermessensausübung, sodass die Wahrscheinlichkeit einer nachträglichen, wesentlichen Anpassung der angesetzten Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden in der Regel im gleichen Maße steigt.
- 128 Die in Paragraph 125 vorgeschriebenen Angaben sind nicht für Vermögenswerte und Schulden erforderlich, bei denen ein beträchtliches Risiko besteht, dass sich ihre Buchwerte innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs wesentlich verändern, wenn diese am Abschlussstichtag zum beizulegenden Zeitwert auf der Basis eines an einem aktiven Markt notierten Preises für einen identischen Vermögenswert oder eine identische Schuld bewertet werden. Zwar besteht die Möglichkeit einer wesentlichen Änderung der beizulegenden Zeitwerte innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs, doch sind diese Änderungen nicht auf Annahmen oder sonstige Quellen einer Schätzungsunsicherheit am Abschlussstichtag zurückzuführen.

- 129 Ein Unternehmen macht die in Paragraph 125 vorgeschriebenen Angaben auf eine Weise, die es den Adressaten erleichtert, die Ermessensausübung des Managements bezüglich der Zukunft und anderer wesentlicher Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu verstehen. Die Art und der Umfang der gemachten Angaben hängen von der Art der Annahmen sowie anderen Umständen ab. Es folgen einige Beispiele für die Art der erforderlichen Angaben:
- 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 Beseitigung einer Unsicherheit sowie die Bandbreite der angemessenerweise für möglich gehaltenen Gewinne oder Verluste innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs bezüglich der Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden, und
 - d) eine Erläuterung der Anpassungen früherer Annahmen bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden, sofern die Unsicherheit weiter bestehen bleibt.
- 130 Dieser Standard schreibt einem Unternehmen nicht die Angabe von Budgets oder Prognosen im Rahmen des Paragraphen 125 vor.
- 131 Manchmal ist die Angabe des Umfangs der möglichen Auswirkungen einer Annahme bzw. einer anderen Quelle von Schätzungsunsicherheiten am Abschlussstichtag undurchführbar. In solchen Fällen hat das Unternehmen anzugeben, dass es aufgrund bestehender Kenntnisse im Rahmen des Möglichen liegt, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs von der Annahme abweichende Ergebnisse eine wesentliche Anpassung des Buchwerts der betreffenden Vermögenswerte bzw. Schulden erforderlich machen könnten. In allen Fällen hat das Unternehmen die Art und den Buchwert der von der Annahme betroffenen einzelnen Vermögenswerte und Schulden (bzw. Gruppen von Vermögenswerten oder Schulden) anzugeben.
- 132 Die in Paragraph 122 vorgeschriebenen Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens gelten nicht für die Angabe der Quellen von Schätzungsunsicherheiten gemäß Paragraph 125.
- 133 Andere IFRS verlangen die Angabe einiger Annahmen, die ansonsten gemäß Paragraph 125 erforderlich wären. Nach IAS 37 sind beispielsweise unter bestimmten Voraussetzungen die wesentlichen Annahmen bezüglich künftiger Ereignisse anzugeben, die die Rückstellungsarten beeinflussen könnten. Nach IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* sind die wesentlichen Annahmen (einschließlich des Bewertungsverfahrens/der Bewertungsverfahren und der Eingangsparameter) anzugeben, die das Unternehmen in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Vermögenswerten und Schulden einfließen lässt, die zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden.

Kapital

- 134 **Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten eine Beurteilung seiner Ziele, Methoden und Prozesse des Kapitalmanagements ermöglichen.**
- 135 Zur Einhaltung des Paragraphen 134 hat das Unternehmen die folgenden Angaben zu machen:
- a) qualitative Angaben zu seinen Zielen, Methoden und Prozessen beim Kapitalmanagement, einschließlich
 - i) einer Beschreibung dessen, was als Kapital gemanagt wird,
 - ii) für den Fall, dass ein Unternehmen externen Kapitalanforderungen unterliegt — der Art dieser Anforderungen und der Art und Weise, wie sie in das Kapitalmanagement einbezogen werden, und
 - iii) Angaben darüber, wie es seine Ziele für das Kapitalmanagement erfüllt,
 - b) zusammenfassende quantitative Angaben darüber, was als Kapital gemanagt wird. Einige Unternehmen betrachten bestimmte finanzielle Verbindlichkeiten (wie einige Formen nachrangiger Verbindlichkeiten) als Teil des Kapitals. Für andere Unternehmen hingegen fallen bestimmte Eigenkapitalbestandteile (wie solche, die aus der Absicherung von Zahlungsströmen resultieren) nicht unter das Kapital,

- c) jede Veränderung, die gegenüber der vorangegangenen Periode bei (a) und (b) eingetreten ist,
- d) Angaben darüber, ob es in der Periode alle etwaigen externen Kapitalanforderungen erfüllt hat, denen es unterliegt,
- e) für den Fall, dass das Unternehmen solche externen Kapitalanforderungen nicht erfüllt hat, die Konsequenzen dieser Nichterfüllung.

Das Unternehmen stützt die vorstehend genannten Angaben auf die Informationen, die den Mitgliedern des Managements in Schlüsselpositionen intern vorgelegt werden.

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

Als Eigenkapital eingestufte kündbare Finanzinstrumente

- 136A **Zu kündbaren Finanzinstrumenten, die als Eigenkapitalinstrumente eingestuft sind, hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen (sofern diese nicht bereits an anderer Stelle zu finden sind):**

- a) **zusammengefasste quantitative Daten zu dem als Eigenkapital eingestuftem Betrag,**
- b) **Ziele, Methoden und Verfahren, mit deren Hilfe das Unternehmen seiner Verpflichtung nachkommen will, die Instrumente zurückzukaufen oder zuzunehmen, wenn die Inhaber dies verlangen, einschließlich aller Änderungen gegenüber der vorangegangenen Periode,**
- c) **der bei Rücknahme oder Rückkauf dieser Klasse von Finanzinstrumenten erwartete Mittelabfluss und**
- d) **Informationen darüber, wie der bei Rücknahme oder Rückkauf erwartete Mittelabfluss ermittelt wurde.**

Weitere Angaben

- 137 **Das Unternehmen hat im Anhang Folgendes anzugeben:**

- a) **die Dividendenzahlungen des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, die aber nicht als Ausschüttungen an die Eigentümer während der Periode im Abschluss erfasst wurden, sowie den Betrag je Anteil und**
- b) **den Betrag der kumulierten noch nicht erfassten Vorzugsdividenden.**

- 138 **Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben, wenn diese Angaben nicht schon an anderer Stelle in Informationen enthalten sind, 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 Hauptgeschäftssitzes, wenn dieser vom eingetragenen Sitz abweicht),**
- b) **eine Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und seiner Haupttätigkeiten,**
- c) **den Namen des Mutterunternehmens und des obersten Mutterunternehmens des Konzerns und**
- d) **wenn seine Lebensdauer begrenzt ist, die Angabe der Lebensdauer.**

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

139 [gestrichen]

139A Durch IFRS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 106 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden. Diese Änderung ist rückwirkend anzuwenden.

139B Durch *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* (im Februar 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 32 und IAS 1) wurden der Paragraph 138 geändert und die Paragraphen 8A, 80A und 136A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so muss es dies angeben und gleichzeitig die entsprechenden Änderungen an IAS 32, IAS 39, IFRS 7 und IFRIC 2 *Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente* anwenden.

139C Die Paragraphen 68 und 71 wurden im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2008 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

139D Im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom April 2009 wurde Paragraph 69 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung für eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

139E [gestrichen]

139F Im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2010 wurden die Paragraphen 106 und 107 geändert und Paragraph 106A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

139G [gestrichen]

139H Durch IFRS 10 und IFRS 12, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 4, 119, 123 und 124 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 10 und IFRS 12 anwendet.

139I Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 128 und 133 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

139J Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurden die Paragraphen 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 und 115 geändert, die Paragraphen 10A, 81A, 81B und 82A eingefügt und die Paragraphen 12, 81, 83 und 84 gestrichen. Unternehmen haben diese Änderungen auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

139K Durch IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) wurde die Definition für „sonstiges Ergebnis“ in Paragraph 7 und Paragraph 96 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 19 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

139L Mit den im Mai 2012 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2009–2011* wurden die Paragraphen 10, 38 und 41 geändert, die Paragraphen 39–40 gestrichen sowie die Paragraphen 38A–38D und 40A–40D eingefügt. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

139M [gestrichen]

- 139N Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph 34 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 139O Durch IFRS 9 (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurden die Paragraphen 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 und 123 geändert und die Paragraphen 139E, 139G und 139M gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 139P Mit der im Dezember 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Angabeninitiative* (Änderungen an IAS 1) wurden die Paragraphen 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 und 122 geändert, die Paragraphen 30A, 55A und 85A–85B eingefügt und die Paragraphen 115 und 120 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Die Unternehmen sind nicht verpflichtet, in Bezug auf diese Änderungen die in den Paragraphen 28–30 von IAS 8 geforderten Angaben zu machen.
- 139Q Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 123 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 139R Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 7, 54 und 82 geändert. Mit der im Juni 2020 veröffentlichten Verlautbarung *Änderungen an IFRS 17*, wurde Paragraph 54 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 139S Durch die 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurden die Paragraphen 7, 15, 19–20, 23–24, 28 und 89 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen mit der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* einhergehenden Änderungen anwendet. Die Änderungen an IAS 1 sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung nicht durchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderungen an IAS 1 mit Verweis auf die Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.
- 139T Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurden Paragraph 7 von IAS 1 und Paragraph 5 von IAS 8 geändert und Paragraph 6 von IAS 8 gestrichen. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 139U Durch *Einstufung von Schulden als kurz- oder langfristig*, veröffentlicht im Januar 2020, wurden die Paragraphen 69, 73, 74 und 76 geändert und die Paragraphen 72A, 75A, 76A und 76B eingefügt. Diese Änderungen sind rückwirkend gemäß IAS 8 erstmals in der Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode nach Veröffentlichung von *Langfristige Schulden mit Nebenbedingungen* (siehe Paragraph 139W) an, so hat es auf diese Periode auch *Langfristige Schulden mit Nebenbedingungen* anzuwenden. Wendet ein Unternehmen *Einstufung von Schulden als kurz- oder langfristig* auf eine frühere Periode an, so hat es dies anzugeben.
- 139V Mit der im Februar 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* wurden die Paragraphen 7, 10, 114, 117 und 122 geändert, die Paragraphen 117A–117E angefügt und die Paragraphen 118, 119 und 121 gestrichen. Außerdem wurde mit der genannten Verlautbarung das IFRS-Leitliniendokument 2 *Fällen von Wesentlichkeitsentscheidungen* geändert. Die Änderungen an IAS 1 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 139W Durch *Langfristige Schulden mit Nebenbedingungen*, veröffentlicht im Oktober 2022, wurden die Paragraphen 60, 71, 72A, 74 und 139U geändert und die Paragraphen 72B und 76ZA eingefügt. Ein Unternehmen hat
- die Änderung an Paragraph 139U unmittelbar bei Veröffentlichung von *Langfristige Schulden mit Nebenbedingungen* anzuwenden;
 - alle anderen Änderungen rückwirkend gemäß IAS 8 auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch *Einstufung von Schulden als kurz- oder langfristig* anzuwenden. Wendet ein Unternehmen *Langfristige Schulden mit Nebenbedingungen* auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 1 (ÜBERARBEITET 2003)

- 140 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003) in der 2005 geänderten Fassung.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 2

Vorräte

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 **Dieser Standard ist auf alle Vorräte anzuwenden mit folgenden Ausnahmen:**
- a) ~~[gestrichen]~~
 - b) **Finanzinstrumente (siehe IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* und IFRS 9 *Finanzinstrumente*) und**
 - c) **biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen, und landwirtschaftliche Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*).**
- 3 **Dieser Standard ist nicht auf die Bewertung folgender Vorräte anzuwenden:**
- a) **Vorräte von Erzeugern land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse, landwirtschaftliche Erzeugnisse nach der Ernte sowie Mineralien und mineralische Stoffe jeweils insoweit, als diese Erzeugnisse nach der gut eingeführten Praxis ihrer Branche zum Nettoveräußerungswert bewertet werden. Werden solche Vorräte zum Nettoveräußerungswert bewertet, werden Wertänderungen erfolgswirksam in der Periode der Änderung erfasst.**
 - b) **Vorräte von Warenmaklern/-händlern, die ihre Vorräte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten bewerten. Werden solche Vorräte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten bewertet, werden die Wertänderungen erfolgswirksam in der Periode der Änderung erfasst.**
- 4 Die in Paragraph 3(a) genannten Vorräte werden in bestimmten Stadien der Produktion zum 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 abgesichert 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 zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten bewertet werden, sind sie nur von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgeschlossen.

DEFINITIONEN

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

Vorräte sind Vermögenswerte,

- a) **die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 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 Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Vertriebskosten.

Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. (Siehe IFRS 13 Bewertung zum beizulegenden Zeitwert.)

- 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 Preis wider, für den dieselben Vorräte im Hauptmarkt oder vorteilhaftesten Markt für den betreffenden Vorrat in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag verkauft werden könnten. Ersterer ist ein unternehmensspezifischer Wert; letzterer ist es nicht. Der Nettoveräußerungswert von Vorräten kann von dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten abweichen.
- 8 Vorräte umfassen zum Weiterverkauf erworbene Güter, wie beispielsweise von einem Einzelhändler zum Weiterverkauf erworbene Handelsgüter, 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. Kosten, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstehen und die nicht die Entstehung von Vorräten (oder Vermögenswerten im Sinne anderer Standards) zur Folge haben, werden nach IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden bilanziert.

BEWERTUNG VON VORRÄTEN

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

Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten

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

Kosten des Erwerbs

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

Herstellungskosten

- 12 Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten einzeln zuordenbar sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugeordnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht einzeln der Produktion zuordenbare Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise planmäßige Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen, in die Produktion einfließende Nutzungsrechte sowie die Kosten von Fabrikmanagement und Verwaltung. Variable Produktionsgemeinkosten sind solche nicht einzeln der Produktion zuordenbare Kosten, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.
- 13 Die Zuordnung fixer Produktionsgemeinkosten zu den Herstellungskosten basiert auf der normalen Kapazität der Produktionsanlagen. Die normale Kapazität ist das Produktionsvolumen, das im Durchschnitt über eine Anzahl von Perioden oder Saisons unter normalen Umständen und unter Berücksichtigung von Ausfällen aufgrund planmäßiger Instandhaltungen erwartet werden kann. Das tatsächliche Produktionsniveau kann zugrunde gelegt werden, wenn es der Normalkapazität nahekommt. Der auf die einzelne Produktionseinheit entfallende Betrag der fixen Gemeinkosten erhöht sich infolge eines geringen Produktionsvolumens oder eines Betriebsstillstandes nicht. Nicht zugeordnete Gemeinkosten sind in der Periode ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen. In Perioden mit außergewöhnlich hohem Produktionsvolumen mindert sich der auf die einzelne Produktionseinheit entfallende Betrag der fixen Gemeinkosten, sodass die Vorräte nicht über den Herstellungskosten bewertet werden. Variable Produktionsgemeinkosten werden den einzelnen Produktionseinheiten auf der Grundlage des tatsächlichen Einsatzes der Produktionsmittel zugeordnet.

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

Sonstige Kosten

- 15 Sonstige Kosten werden nur insoweit in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte einbezogen, als sie angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort zu bringen 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 Es folgen einige Beispiele für Kosten, die aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten ausgeschlossen sind und in der Periode ihres Anfalls als Aufwand behandelt werden:
- a) außergewöhnliche 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 zu bringen und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen, und
 - d) Vertriebskosten.
- 17 IAS 23 *Fremdkapitalkosten* identifiziert die bestimmten Umstände, bei denen Fremdkapitalkosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten einbezogen werden.
- 18 Ein Unternehmen kann beim Erwerb von Vorräten Zahlungsziele in Anspruch nehmen. Wenn die Vereinbarung effektiv ein Finanzierungselement enthält, wird dieses Element, beispielsweise eine Differenz zwischen dem Erwerbspreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag, während des Finanzierungszeitraums als Zinsaufwand erfasst.
- 19 [gestrichen]

Anschaffungs- oder Herstellungskosten landwirtschaftlicher Erzeugnisse in Form von Ernten von biologischen Vermögenswerten

- 20 Nach IAS 41 *Landwirtschaft* werden Vorräte, die landwirtschaftliche Erzeugnisse umfassen und die ein Unternehmen von seinen biologischen Vermögenswerten geerntet hat, beim erstmaligen Ansatz zum Zeitpunkt der Ernte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten bewertet. Dies sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte zum Zeitpunkt der Anwendung dieses Standards.

Verfahren zur Bemessung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- 21 Zur Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten können vereinfachende Verfahren, wie beispielsweise die Standardkostenmethode oder die retrograde Methode, angewandt werden, wenn die Ergebnisse den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nahekommen. 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 Gewinnmargen zu bewerten, für die es nicht praktikabel ist, andere Verfahren zur Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu verwenden. Die Anschaffungskosten der Vorräte werden durch Abzug einer angemessenen prozentualen Bruttogewinnmarge vom Verkaufspreis der Vorräte ermittelt. Der angewandte Prozentsatz berücksichtigt dabei auch solche Vorräte, deren ursprünglicher Verkaufspreis herabgesetzt worden ist. Häufig wird ein Durchschnittsprozentsatz für jede Einzelhandelsabteilung verwendet.

Kosten-Zuordnungsverfahren

- 23 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher Vorräte, die normalerweise nicht austauschbar sind, und solcher Güter oder Leistungen, die für spezifische Projekte hergestellt und ausgesondert werden, sind durch Einzelzuordnung ihrer individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bestimmen.**
- 24 Eine Einzelzuordnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bedeutet, dass bestimmten Vorräten spezifische Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugeordnet werden. Dies ist das geeignete Verfahren für solche Gegenstände, die für ein spezifisches 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, dass sie im Voraus festgelegte Auswirkungen auf den Periodengewinn oder -verlust haben.
- 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 bestimmen. Ein Unternehmen hat für alle Vorräte, die von ähnlicher Beschaffenheit und Verwendung für das Unternehmen sind, dasselbe Kosten-Zuordnungsverfahren anzuwenden. Für Vorräte von unterschiedlicher Beschaffenheit oder Verwendung können unterschiedliche Zuordnungsverfahren gerechtfertigt sein.**
- 26 Vorräte, die in einem Geschäftssegment verwendet werden, können beispielsweise für das Unternehmen eine andere Verwendung haben als die gleiche Art von Vorräten, die in einem anderen Geschäftssegment eingesetzt werden. Ein Unterschied im geografischen Standort von Vorräten (oder in den jeweiligen Steuervorschriften) ist jedoch allein nicht ausreichend, um die Anwendung unterschiedlicher Kosten-Zuordnungsverfahren zu rechtfertigen.
- 27 Das FIFO-Verfahren geht von der Annahme aus, dass die zuerst erworbenen bzw. erzeugten Vorräte zuerst verkauft werden und folglich die am Ende der Periode verbleibenden Vorräte diejenigen sind, die zuletzt gekauft oder hergestellt worden sind. Bei Anwendung der Durchschnittsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten als durchschnittlich gewichtete Anschaffungs- oder Herstellungskosten ähnlicher Vorräte zu Beginn der Periode und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ähnlicher während der Periode gekaufter oder hergestellter Vorratsgegenstände ermittelt. Der Durchschnitt kann je nach den Gegebenheiten des Unternehmens auf periodischer Basis oder gleitend bei jeder zusätzlich erhaltenen Lieferung berechnet werden.

Nettoveräußerungswert

- 28 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten sind unter Umständen nicht erzielbar, wenn die Vorräte beschädigt, ganz oder teilweise veraltet sind oder wenn ihr Verkaufspreis zurückgegangen ist. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten können ferner 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 bilanziert werden dürfen, als bei ihrem Verkauf oder Gebrauch voraussichtlich zu realisieren sind.
- 29 Abwertungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert erfolgen im Regelfall in Form von Einzelwertberichtigungen. Unter bestimmten Umständen kann es jedoch sachgerecht sein, ähnliche oder miteinander zusammenhängende Vorräte zusammenzufassen. Dies kann etwa bei Vorräten der Fall sein, die derselben Produktlinie angehören und einen ähnlichen Zweck oder Endgebrauch haben, in demselben geografischen Gebiet produziert und vermarktet werden und nicht auf praktikable Weise unabhängig von anderen Gegenständen aus dieser Produktlinie bewertet werden können. Es ist nicht sachgerecht, Vorräte qua Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe, zum Beispiel Fertigerzeugnisse, oder alle Vorräte eines bestimmten Geschäftssegments abzuwerten.
- 30 Schätzungen des Nettoveräußerungswerts basieren auf den verlässlichsten Anhaltspunkten, die zum Zeitpunkt der Schätzungen im Hinblick auf den für die Vorräte voraussichtlich erzielbaren Betrag verfügbar sind. Diese Schätzungen berücksichtigen Preis- oder Kostenänderungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Vorgängen nach der Berichtsperiode stehen, insoweit, als diese Vorgänge Verhältnisse aufhellen, die bereits am Ende der Berichtsperiode bestanden haben.

- 31 Schätzungen des Nettoveräußerungswerts berücksichtigen weiterhin den Zweck, zu dem die Vorräte gehalten werden. Zum Beispiel basiert der Nettoveräußerungswert der Menge der Vorräte, die zur Erfüllung abgeschlossener Liefer- und Leistungsverträge gehalten werden, auf den vertraglich vereinbarten Preisen. Wenn die Verkaufsverträge nur einen Teil der Vorräte betreffen, basiert der Nettoveräußerungswert für den darüber hinausgehenden Teil auf allgemeinen Verkaufspreisen. Rückstellungen können aus abgeschlossenen Verkaufsverträgen über Vorräte, die über die vorhandenen Bestände hinausgehen, oder von abgeschlossenen Einkaufsverträgen entstehen. Diese Rückstellungen werden nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* behandelt.
- 32 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die für die Herstellung von Vorräten bestimmt sind, werden nicht auf einen unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wert abgewertet, wenn die Fertigerzeugnisse, in die sie eingehen, voraussichtlich zu den Herstellungskosten oder darüber verkauft werden können. Wenn jedoch ein Preisrückgang für diese Stoffe darauf hindeutet, dass die Herstellungskosten der Fertigerzeugnisse über dem Nettoveräußerungswert liegen, werden die Stoffe auf den Nettoveräußerungswert abgewertet. Unter diesen Umständen können die Wiederbeschaffungskosten der Stoffe die beste verfügbare Bewertungsgrundlage für den Nettoveräußerungswert sein.
- 33 Der Nettoveräußerungswert wird in jeder Folgeperiode neu ermittelt. Wenn die Umstände, die vorher zu einer Abwertung der Vorräte auf einen Wert unter ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten geführt haben, nicht länger bestehen oder wenn es aufgrund geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten eindeutige Anhaltspunkte für eine Erhöhung des Nettoveräußerungswerts gibt, wird der Betrag der Abwertung insoweit aufgeholt (d. h. die Aufholung beschränkt sich auf den Betrag der ursprünglichen Abwertung), dass der neue Buchwert dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und berichtigtem Nettoveräußerungswert entspricht. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn sich Vorräte, die aufgrund eines Rückgangs ihres Verkaufspreises zum Nettoveräußerungswert bilanziert wurden, 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 erfasst wurden. Alle Abwertungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert sowie alle Verluste bei den Vorräten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Abwertungen vorgenommen wurden oder die Verluste eingetreten sind. Alle Wertaufholungen bei Vorräten, die sich aus einer Erhöhung des Nettoveräußerungswerts ergeben, sind als Verminderung des als Aufwand erfassten Betrags der Vorräte in der Periode zu erfassen, in der die Wertaufholung eintritt.**
- 35 Vorräte können auch anderen Vermögenswerten zugeordnet werden, zum Beispiel dann, wenn Vorräte als Teil selbsterstellter Sachanlagen verwendet werden. Vorräte, die auf diese Weise einem anderen Vermögenswert zugeordnet worden sind, werden über die Nutzungsdauer dieses Vermögenswerts als Aufwand erfasst.

ANGABEN

- 36 **Abschlüsse haben die folgenden Angaben zu enthalten:**
- a) **die für die Bewertung von Vorräten angewandten Rechnungslegungsmethoden einschließlich der Kosten-Zuordnungsverfahren,**
 - b) **den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Klassifizierung,**
 - c) **den Buchwert der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Verkaufskosten bilanzierten Vorräte,**
 - d) **den Betrag der Vorräte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind,**
 - e) **den Betrag von Abwertungen von Vorräten, die nach Paragraph 34 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind,**
 - f) **den Betrag von vorgenommenen Wertaufholungen, die nach Paragraph 34 als Verminderung des als Aufwand erfassten Betrags der Vorräte in der Berichtsperiode erfasst worden sind,**

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

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

- 37 Informationen über die Buchwerte von Vorräten nach Klassifizierung und das Ausmaß der Veränderungen dieser Vermögenswerte sind für die Abschlussadressaten nützlich. Verbreitet sind Untergliederungen der Vorräte in Handelsgüter, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse.
- 38 Der Betrag 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 außergewöhnliche Produktionskosten der Vorräte. Die unternehmensspezifischen Umstände können die Einbeziehung weiterer Kosten, wie beispielsweise Vertriebskosten, rechtfertigen.
- 39 Einige Unternehmen verwenden eine Gliederung für die Gewinn- und Verlustrechnung, die dazu führt, dass andere Beträge als die während der Berichtsperiode erfassten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vorräte angegeben werden. In diesem Format gliedert ein Unternehmen den Aufwand auf und wendet dabei Gliederungskriterien an, die auf dem Gesamtkostenverfahren beruhen. In diesem Fall gibt das Unternehmen die als Aufwand erfassten Kosten für Rohstoffe und Verbrauchsgüter, Personalkosten und andere Kosten zusammen mit dem Betrag der Nettobestandsveränderungen des Vorratsvermögens in der Periode an.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 40 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 40A [gestrichen]
- 40B [gestrichen]
- 40C Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 6 geändert. Außerdem wurde Paragraph 7 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 40D [gestrichen]
- 40E Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 2, 8, 29 und 37 geändert und Paragraph 19 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 40F Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 2 geändert und wurden die Paragraphen 40A, 40B und 40D gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 40G Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 12 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 7

Kapitalflussrechnung ⁽²⁾

ZIELSETZUNG

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

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 1 **Ein Unternehmen hat eine Kapitalflussrechnung gemäß den Vorschriften dieses Standards zu erstellen und als integralen Bestandteil des Abschlusses für jede Periode darzustellen, für die Abschlüsse aufgestellt werden.**
- 2 Dieser Standard ersetzt den im Juli 1977 verabschiedeten IAS 7 *Kapitalflussrechnung*.
- 3 Die Adressaten des Abschlusses eines Unternehmens sind daran interessiert, auf welche Weise das Unternehmen Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente erwirtschaftet und verwendet. Dies gilt unabhängig von der Art der Tätigkeiten des Unternehmens und unabhängig davon, ob Zahlungsmittel als das Produkt des Unternehmens betrachtet werden können, wie es bei einem Finanzinstitut der Fall ist. Im Grunde genommen benötigen Unternehmen Zahlungsmittel aus denselben Gründen, wie unterschiedlich ihre wesentlichen erlösbringenden Tätigkeiten auch sein mögen. Sie benötigen Zahlungsmittel zur Durchführung ihrer Tätigkeiten, zur Erfüllung ihrer finanziellen Verpflichtungen sowie zur Zahlung von Dividenden an ihre Investoren. Deshalb sind diesem Standard zufolge alle Unternehmen zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung verpflichtet.

NUTZEN VON KAPITALFLUSSINFORMATIONEN

- 4 In Verbindung mit den übrigen Bestandteilen des Abschlusses liefert die Kapitalflussrechnung Informationen, anhand derer die Abschlussadressaten die Änderungen im Nettovermögen eines Unternehmens und seine Finanzstruktur (einschließlich Liquidität und Solvenz) bewerten können. Weiterhin können die Adressaten die Fähigkeit des Unternehmens zur Beeinflussung der Höhe und des zeitlichen Anfalls von Zahlungsströmen bewerten, die es ihm erlaubt, auf veränderte Umstände und Möglichkeiten zu reagieren. Kapitalflussinformationen sind hilfreich für die Beurteilung der Fähigkeit eines Unternehmens, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften, und ermöglichen den Abschlussadressaten die Entwicklung von Modellen zur Beurteilung und zum Vergleich des Barwerts der künftigen Zahlungsströme verschiedener Unternehmen. Darüber hinaus verbessert eine Kapitalflussrechnung die Vergleichbarkeit der Darstellung der Ertragskraft unterschiedlicher Unternehmen, da die Auswirkungen der Verwendung verschiedener Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für dieselben Geschäftsvorfälle und Ereignisse eliminiert werden.
- 5 Historische Informationen über Zahlungsströme werden häufig als Indikator für den Betrag, den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit künftiger Zahlungsströme herangezogen. Außerdem sind die Informationen nützlich, um die Genauigkeit in der Vergangenheit vorgenommenen Einschätzungen künftiger Zahlungsströme zu prüfen und die Beziehung zwischen der Rentabilität und dem Netto-Zahlungsstrom sowie die Auswirkungen von Preisänderungen zu untersuchen.

DEFINITIONEN

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

Zahlungsmittel umfassen Barmittel und Sichteinlagen.

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

Zahlungsströme sind Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.

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

⁽²⁾ Im September 2007 änderte der IASB infolge einer 2007 erfolgten Überarbeitung von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* den englischen Titel von IAS 7 von *Cash Flow Statements in Statement of Cash Flows* um. In der deutschen Übersetzung wurde der Titel *Kapitalflussrechnungen*, jetzt *Kapitalflussrechnung*, beibehalten.

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

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

Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente

- 7 Zahlungsmitteläquivalente dienen dazu, kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Sie werden gewöhnlich nicht zu Investitions- oder anderen Zwecken gehalten. Eine Finanzinvestition wird nur dann als Zahlungsmitteläquivalent eingestuft, wenn sie jederzeit in einen festgelegten Zahlungsmittelbetrag umgewandelt werden kann und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegt. Aus diesem Grund gehört eine Finanzinvestition im Regelfall nur dann zu den Zahlungsmitteläquivalenten, wenn sie — gerechnet vom Erwerbszeitpunkt — eine Restlaufzeit von nicht mehr als etwa drei Monaten besitzt. Eigenkapitalbeteiligungen gehören grundsätzlich nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten, es sei denn, sie sind ihrem Wesen nach Zahlungsmitteläquivalente, wie beispielsweise im Fall von Vorzugsanteilen mit kurzer Restlaufzeit und festgelegtem Einlösungszeitpunkt.
- 8 Verbindlichkeiten gegenüber Banken gehören grundsätzlich zu den Finanzierungstätigkeiten. In einigen Ländern bilden Kontokorrentkredite, die auf Anforderung rückzahlbar sind, jedoch einen integralen Bestandteil der Zahlungsmitteldisposition des Unternehmens. In diesen Fällen werden Kontokorrentkredite den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zugerechnet. Ein Merkmal solcher Vereinbarungen mit den Banken sind häufige Schwankungen des Kontosalos zwischen Soll- und Haben-Beständen.
- 9 Bewegungen zwischen den Komponenten der Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind nicht als Zahlungsströme zu betrachten, da diese Komponenten Teil der Zahlungsmitteldisposition eines Unternehmens sind und nicht Teil der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit. Zur Zahlungsmitteldisposition gehört auch die Investition überschüssiger Zahlungsmittel in Zahlungsmitteläquivalente.

DARSTELLUNG DER KAPITALFLUSSRECHNUNG

10 Die Kapitalflussrechnung hat Zahlungsströme der Periode zu enthalten, die nach betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit gegliedert werden.

- 11 Ein Unternehmen stellt die Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in einer Weise dar, die seiner jeweiligen Geschäftstätigkeit möglichst angemessen ist. Die Gliederung nach Tätigkeitsbereichen liefert Informationen, anhand derer die Adressaten die Auswirkungen dieser Tätigkeiten auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens und die Höhe seiner Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente beurteilen können. Weiterhin können diese Informationen eingesetzt werden, um die Beziehungen zwischen diesen Tätigkeiten zu bewerten.
- 12 Ein einziger Geschäftsvorfall umfasst unter Umständen Zahlungsströme, die unterschiedlichen Tätigkeiten zuzuordnen sind. Wenn die Rückzahlung eines Darlehens beispielsweise sowohl Zinsen als auch Tilgung umfasst, kann der Zinsanteil unter Umständen als betriebliche Tätigkeit, der Tilgungsanteil als Finanzierungstätigkeit eingestuft werden.

Betriebliche Tätigkeit

- 13 Die Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit sind ein Schlüsselindikator dafür, in welchem Ausmaß es durch die Unternehmenstätigkeit gelungen ist, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften, die ausreichen, um Verbindlichkeiten zu tilgen, die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu erhalten, Dividenden zu zahlen und Investitionen zu tätigen, ohne dabei auf Quellen der Außenfinanzierung angewiesen zu sein. Informationen über die genauen Bestandteile der historischen Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit sind in Verbindung mit anderen Informationen von Nutzen, um künftige Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit zu prognostizieren.
- 14 Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit stammen in erster Linie aus der erlösbringenden Tätigkeit des Unternehmens. Daher resultieren sie im Allgemeinen aus Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen, die in die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts eingehen. Es folgen einige Beispiele für Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit:
 - a) Zahlungseingänge aus dem Verkauf von Gütern und der Erbringung von Dienstleistungen,
 - b) Zahlungseingänge aus Nutzungsentgelten, Honoraren, Provisionen und anderen Erlösen,
 - c) Auszahlungen an Lieferanten für Güter und Dienstleistungen,
 - d) Auszahlungen an und für Beschäftigte,

- e) [gestrichen]
- f) Zahlungen oder Rückerstattungen von Ertragsteuern, es sei denn, die Zahlungen können der Finanzierungs- und Investitionstätigkeit zugeordnet werden, und
- g) Einzahlungen und Auszahlungen aus für Handelszwecke gehaltene Kontrakte.

Einige Geschäftsvorfälle, wie der Verkauf einer Sachanlage, führen zu einem Gewinn bzw. Verlust, der sich erfolgswirksam auswirkt. Die entsprechenden Zahlungsströme sind jedoch Zahlungsströme aus der Investitionstätigkeit. Auszahlungen für die Herstellung oder für den Erwerb von Vermögenswerten, die zur Weitervermietung und zum anschließenden Verkauf gehalten werden, so wie in Paragraph 68A von IAS 16 *Sachanlagen* beschrieben, sind Zahlungsströme aus betrieblichen Tätigkeiten. Die Bareinnahmen aus Miete und anschließendem Verkauf dieser Vermögenswerte sind ebenfalls Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit.

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

Investitionstätigkeit

- 16 Die gesonderte Angabe der Zahlungsströme aus der Investitionstätigkeit ist von Bedeutung, da die Zahlungsströme das Ausmaß angeben, in dem Ausgaben für Ressourcen getätigt wurden, die künftige Erträge und Zahlungsströme erwirtschaften sollen. Nur Ausgaben, die zu in der Bilanz angesetzten Vermögenswerten führen, können als Investitionstätigkeit eingestuft werden. Es folgen einige Beispiele für Zahlungsströme aus der Investitionstätigkeit:
- a) Auszahlungen für die Beschaffung von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten. Hierzu zählen auch Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten und für selbst erstellte Sachanlagen,
 - b) Einzahlungen aus dem Verkauf von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten,
 - c) Auszahlungen für den Erwerb von Eigenkapital oder Schuldinstrumenten anderer Unternehmen und von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen (sofern diese Titel nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden),
 - d) Einzahlungen aus der Veräußerung von Eigenkapital- oder Schuldinstrumenten anderer Unternehmen und von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen (sofern diese Titel nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden),
 - e) Auszahlungen für Dritten gewährte Kredite und Darlehen (mit Ausnahme der von einem Finanzinstitut gewährten Kredite und Darlehen),
 - f) Einzahlungen aus der Tilgung von Dritten gewährten Krediten und Darlehen (mit Ausnahme der von einem Finanzinstitut gewährten Kredite und Darlehen),
 - g) Auszahlungen für standardisierte und andere Termingeschäfte, Options- und Swap-Geschäfte, es sei denn, diese Kontrakte werden zu Handelszwecken gehalten oder die Auszahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft, und
 - h) Einzahlungen aus standardisierten und anderen Termingeschäften, Options- und Swap-Geschäften, es sei denn, diese Kontrakte werden zu Handelszwecken gehalten oder die Einzahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft.

Wenn ein Kontrakt als Sicherungsbeziehung, die sich auf ein bestimmtes Grundgeschäft bezieht, bilanziert wird, werden die Zahlungsströme des Kontrakts auf dieselbe Art und Weise eingestuft wie die Zahlungsströme des Grundgeschäfts.

Finanzierungstätigkeit

- 17 Die gesonderte Angabe der Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit ist von Bedeutung, da sie für die Schätzung von Ansprüchen auf künftige Zahlungsströme der Kapitalgeber gegenüber dem Unternehmen nützlich sind. Es folgen einige Beispiele für Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit:
- a) Einzahlungen aus der Ausgabe von Anteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten,
 - b) Auszahlungen an Eigentümer zum Erwerb oder Rückkauf von (eigenen) Anteilen an dem Unternehmen,
 - c) Einzahlungen aus der Ausgabe von Schuldverschreibungen, Schuldscheinen, Anleihen und hypothekarisch unterlegten Schuldtiteln sowie aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken oder aus der Aufnahme von sonstigem kurz- oder langfristigem Fremdkapital,
 - d) Auszahlungen für die Rückzahlung von Ausleihungen und
 - e) Auszahlungen von Leasingnehmern zur Tilgung von Schulden aus Leasingverträgen.

DARSTELLUNG DER ZAHLUNGSSTRÖME AUS DER BETRIEBLICHEN TÄTIGKEIT

- 18 **Ein Unternehmen hat Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit in einer der beiden folgenden Formen darzustellen:**
- a) **direkte Methode, wobei die Hauptklassen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen angegeben werden oder**
 - b) **indirekte Methode, wobei der Periodengewinn oder -verlust um Auswirkungen nicht zahlungswirksamer Geschäftsvorfälle oder Abgrenzungen von vergangenen oder künftigen betrieblichen Ein- oder Auszahlungen (einschließlich Rückstellungen) sowie um Ertrags- oder Aufwandsposten, die den Zahlungsströmen aus der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind, angepasst wird.**
- 19 Unternehmen wird empfohlen, die Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten Methode darzustellen. Die direkte Methode stellt Informationen zur Verfügung, welche die Schätzung künftiger Zahlungsströme erleichtern können und bei Anwendung der indirekten Methode nicht verfügbar sind. Bei Anwendung der direkten Methode können Informationen über die Hauptklassen von Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen folgendermaßen abgeleitet werden:
- a) aus der Buchhaltung des Unternehmens oder
 - b) durch Bereinigung der Umsatzerlöse und der Umsatzkosten (Zinsen und ähnliche Erträge sowie Zinsaufwendungen und ähnliche Aufwendungen bei einem Finanzinstitut) sowie anderer Posten der Gesamtergebnisrechnung um
 - i) Veränderungen der Periode bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - ii) andere zahlungsunwirksame Posten und
 - iii) andere Posten, deren zahlungswirksame Auswirkungen Zahlungsströme aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit darstellen.
- 20 Bei Anwendung der indirekten Methode wird der Netto-Zahlungsstrom aus der betrieblichen Tätigkeit durch Bereinigung des Periodengewinns oder -verlusts um die folgenden Größen ermittelt:
- a) Veränderungen der Periode bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - b) zahlungsunwirksame Posten, wie beispielsweise planmäßige Abschreibungen, Rückstellungen, latente Steuern, unrealisierte Fremdwährungsgewinne und -verluste und nicht ausgeschüttete Gewinne von assoziierten Unternehmen, und
 - c) alle anderen Posten, deren zahlungswirksame Auswirkungen Zahlungsströme aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit darstellen.

Alternativ kann der Netto-Zahlungsstrom aus der betrieblichen Tätigkeit auch in der indirekten Methode durch Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge aus der Gesamtergebnisrechnung sowie der Änderungen der Vorräte und der Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Laufe der Periode dargestellt werden.

DARSTELLUNG DER ZAHLUNGSSTRÖME AUS INVESTITIONS- UND FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT

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

SALDIERTE DARSTELLUNG DER ZAHLUNGSSTRÖME

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

- a) **Einzahlungen und Auszahlungen im Namen von Kunden, wenn die Zahlungsströme eher auf Tätigkeiten des Kunden als auf Tätigkeiten des Unternehmens zurückzuführen sind, und**
- b) **Einzahlungen und Auszahlungen für Posten mit großer Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten.**

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

- a) Annahme und Rückzahlung von Sichteinlagen bei einer Bank,
- b) von einer Anlagegesellschaft für Kunden gehaltene Finanzmittel und
- c) Mieten, die für Grundstückseigentümer eingezogen und an diese weitergeleitet werden.

- 23A Beispiele für die in Paragraph 22(b) genannten Einzahlungen und Auszahlungen sind Einzahlungen und Auszahlungen für

- a) Darlehensbeträge gegenüber Kreditkartenkunden,
- b) den Kauf und Verkauf von Finanzinvestitionen und
- c) sonstiges kurzfristiges Fremdkapital, wie beispielsweise Kredite mit einer Laufzeit von bis zu drei Monaten.

- 24 Für Zahlungsströme aus einer der folgenden Tätigkeiten eines Finanzinstituts ist eine saldierte Darstellung möglich:**

- a) **Einzahlungen und Auszahlungen für die Annahme und die Rückzahlung von Einlagen mit fester Laufzeit,**
- b) **Platzierung von Einlagen bei Finanzinstituten und Rücknahme von Einlagen anderer Finanzinstitute und**
- c) **Kredite und Darlehen für Kunden und die Rückzahlung dieser Kredite und Darlehen.**

ZAHLUNGSSTRÖME IN FREMDWÄHRUNG

- 25 Zahlungsströme, 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 Zahlungsströme eines ausländischen Tochterunternehmens sind mit dem zum Zahlungszeitpunkt geltenden Wechselkurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung in die funktionale Währung umzurechnen.**

- 27 Zahlungsströme, die in einer Fremdwährung abgewickelt werden, sind gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* auszuweisen. Dabei ist die Verwendung eines Wechselkurses zulässig, der dem tatsächlichen Kurs in etwa entspricht. So kann beispielsweise für die Erfassung von Fremdwährungstransaktionen oder für die Umrechnung der Zahlungsströme eines ausländischen Tochterunternehmens ein gewogener Periodendurchschnittskurs verwendet werden. Eine Umrechnung der Zahlungsströme eines ausländischen Tochterunternehmens zum Kurs am Abschlussstichtag ist jedoch gemäß IAS 21 nicht zulässig.
- 28 Nicht realisierte Gewinne und Verluste aus Wechselkursänderungen sind nicht als Zahlungsströme zu betrachten. Die Auswirkungen von Wechselkursänderungen auf Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die in Fremdwährung gehalten werden oder fällig sind, werden jedoch in der Kapitalflussrechnung erfasst, um den Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zu Beginn und am Ende der Periode abzustimmen. Dieser Betrag wird getrennt von den Zahlungsströmen aus betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit ausgewiesen und umfasst die Differenzen etwaiger Wechselkursänderungen, die entstanden wären, wenn diese Zahlungsströme mit dem Stichtagskurs umgerechnet worden wären.
- 29 [gestrichen]
- 30 [gestrichen]

ZINSEN UND DIVIDENDEN

- 31 **Zahlungsströme aus erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden sind jeweils gesondert anzugeben. Jede Ein- und Auszahlung ist stetig von Periode zu Periode entweder als betriebliche Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit einzustufen.**
- 32 Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen wird in der Kapitalflussrechnung angegeben unabhängig davon, ob der Betrag erfolgswirksam erfasst oder nach IAS 23 *Fremdkapitalkosten* aktiviert wurde.
- 33 Gezahlte Zinsen sowie erhaltene Zinsen und Dividenden werden bei einem Finanzinstitut im Normalfall als Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft. Im Hinblick auf andere Unternehmen besteht jedoch kein Einvernehmen über die Zuordnung dieser Zahlungsströme. Gezahlte Zinsen und erhaltene Zinsen und Dividenden können als Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft werden, da sie in die Ermittlung des Periodengewinns oder -verlusts eingehen. Alternativ können gezahlte Zinsen und erhaltene Zinsen und Dividenden als Zahlungsströme aus Finanzierungs- bzw. Investitionstätigkeit eingestuft werden, da sie Finanzierungsaufwendungen oder Erträge aus Investitionen sind.
- 34 Gezahlte Dividenden können als Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit eingestuft werden, da es sich um Finanzierungsaufwendungen handelt. Alternativ können gezahlte Dividenden als Bestandteil der Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft werden, damit die Fähigkeit eines Unternehmens, Dividenden aus Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit zu zahlen, leichter beurteilt werden kann.

ERTRAGSTEUERN

- 35 **Zahlungsströme aus Ertragsteuern sind gesondert anzugeben und als Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit einzustufen, es sei denn, sie können bestimmten Finanzierungs- und Investitionstätigkeiten zugeordnet werden.**
- 36 Ertragsteuern entstehen aus Geschäftsvorfällen, die zu Zahlungsströmen führen, die in einer Kapitalflussrechnung als betriebliche Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit eingestuft werden. Während Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten in der Regel der entsprechende Steueraufwand zugeordnet werden kann, ist die Bestimmung der damit verbundenen steuerbezogenen Zahlungsströme häufig nicht durchführbar, und die Zahlungsströme erfolgen unter Umständen in einer anderen Periode als die Zahlungsströme des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles. Aus diesem Grund werden gezahlte Steuern im Regelfall als Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft. Wenn die Zuordnung der steuerbezogenen Zahlungsströme zu einem Geschäftsvorfall, der zu Zahlungsströmen aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit führt, jedoch praktisch möglich ist, werden die steuerbezogenen Zahlungsströme ebenso als Investitions- bzw. Finanzierungstätigkeit eingestuft. Wenn die steuerbezogenen Zahlungsströme mehr als einer Tätigkeit zugeordnet werden, wird der Gesamtbetrag der gezahlten Steuern angegeben.

BETEILIGUNGEN AN TOCHTERUNTERNEHMEN, ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN UND GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMEN

- 37 Bei der Bilanzierung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen, einem Gemeinschaftsunternehmen oder einem Tochterunternehmen nach der Equity- oder der Anschaffungskostenmethode beschränkt ein Investor seine Darstellung in der Kapitalflussrechnung auf die Zahlungsströme zwischen ihm und dem Beteiligungsunternehmen, beispielsweise auf Dividenden und Kredite.

- 38 Ein Unternehmen, das seine Anteile an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode bilanziert, nimmt nur die Zahlungsströme in die Kapitalflussrechnung auf, die mit seiner Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen oder dem Gemeinschaftsunternehmen sowie den Ausschüttungen und anderen Ein- und Auszahlungen zwischen ihm und dem assoziierten Unternehmen oder dem Gemeinschaftsunternehmen in Zusammenhang stehen.

ÄNDERUNGEN DER BETEILIGUNGSQUOTE AN TOCHTERUNTERNEHMEN UND SONSTIGEN GESCHÄFTSEINHEITEN

- 39 **Die Summe der Zahlungsströme aus der Erlangung oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten ist gesondert darzustellen und als Investitionstätigkeit einzustufen.**
- 40 **Ein Unternehmen hat im Hinblick auf die Erlangung oder den Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten, die während der Periode erfolgten, die folgenden zusammenfassenden Angaben zu machen:**
- a) **das gesamte gezahlte oder erhaltene Entgelt,**
 - b) **den Teil des Entgelts, der aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten bestand,**
 - c) **den Betrag der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente der Tochterunternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten, über welche die Beherrschung erlangt oder verloren wurde, und**
 - d) **die Beträge der nach Hauptgruppen gegliederten Vermögenswerte und Schulden mit Ausnahme der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente der Tochterunternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten, über welche die Beherrschung erlangt oder verloren wurde.**
- 40A Eine Investmentgesellschaft im Sinne von IFRS 10 *Konzernabschlüsse* braucht die Paragraphen 40(c) bzw. 40(d) nicht auf eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen anzuwenden, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist.
- 41 Die gesonderte Darstellung der Auswirkungen der Zahlungsströme aus der Erlangung oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten als eigenständige Posten sowie die gesonderte Angabe der Beträge der erworbenen oder veräußerten Vermögenswerte und Schulden erleichtert die Unterscheidung dieser Zahlungsströme von den Zahlungsströmen aus der übrigen betrieblichen Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Die Auswirkungen der Zahlungsströme aus dem Verlust der Beherrschung werden nicht mit denen aus der Erlangung der Beherrschung saldiert.
- 42 Die Summe des Betrags der als Entgelt für die Erlangung oder den Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten gezahlten oder erhaltenen Mittel wird in der Kapitalflussrechnung abzüglich der im Rahmen solcher Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder veränderten Umstände erworbenen oder veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente ausgewiesen.
- 42A Zahlungsströme aus Änderungen der Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen, die nicht in einem Verlust der Beherrschung resultieren, sind als Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit einzustufen, es sei denn, das Tochterunternehmen wird von einer Investmentgesellschaft im Sinne von IFRS 10 gehalten und muss erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.
- 42B Änderungen der Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen, die nicht in einem Verlust der Beherrschung resultieren, wie beispielsweise ein späterer Kauf oder Verkauf von Eigenkapitalinstrumenten eines Tochterunternehmens, werden als Eigenkapitaltransaktionen bilanziert (siehe IFRS 10), es sei denn, das Tochterunternehmen wird von einer Investmentgesellschaft gehalten und muss erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Demzufolge werden die daraus resultierenden Zahlungsströme genauso wie die anderen in Paragraph 17 beschriebenen Geschäftsvorfälle mit Eigentümern eingestuft.

NICHT ZAHLUNGSWIRKSAME TRANSAKTIONEN

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

- 44 Viele Investitions- und Finanzierungstätigkeiten haben keine direkten Auswirkungen auf die laufenden Zahlungsströme, beeinflussen jedoch die Kapital- und Vermögensstruktur eines Unternehmens. Der Ausschluss nicht zahlungswirksamer Transaktionen aus der Kapitalflussrechnung steht mit der Zielsetzung der Kapitalflussrechnung im Einklang, da diese Posten nicht zu Zahlungsströmen in der aktuellen Berichtsperiode führen. Beispiele für nicht zahlungswirksame Transaktionen sind:
- a) der Erwerb von Vermögenswerten durch Übernahme direkt damit verbundener Schulden oder durch ein Leasingverhältnis,
 - b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe von Anteilen und
 - c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

VERÄNDERUNGEN DER VERBINDLICHKEITEN AUS FINANZIERUNGSTÄTIGKEITEN

44A Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, anhand deren die Abschlussadressaten Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, einschließlich Veränderungen durch Zahlungsströme und nicht zahlungswirksame Veränderungen, beurteilen können.

44B Soweit zur Erfüllung der Anforderung nach Paragraph 44A erforderlich, gibt ein Unternehmen folgende Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten an:

- a) Veränderungen durch Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit,
- b) Veränderungen aufgrund der Erlangung oder des Verlustes der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten,
- c) die Auswirkung von Wechselkursänderungen,
- d) Veränderungen beizulegender Zeitwerte und
- e) sonstige Veränderungen.

44C Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten sind Verbindlichkeiten, bei denen Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung bisher oder in Zukunft als Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit eingestuft werden. Die Angabepflicht nach Paragraph 44A gilt auch für Veränderungen bei finanziellen Vermögenswerten (beispielsweise Vermögenswerte zur Absicherung von Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten), wenn Zahlungsströme aus diesen finanziellen Vermögenswerten bisher oder in Zukunft als Zahlungsströme aus Finanzierungstätigkeiten berücksichtigt werden.

44D Eine Möglichkeit zur Erfüllung der Angabepflicht nach Paragraph 44A besteht in der Bereitstellung einer Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlusssalden in der Bilanz für Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, einschließlich der Veränderungen gemäß Paragraph 44B. Wenn ein Unternehmen eine solche Überleitungsrechnung veröffentlicht, macht es ausreichende Angaben, um den Abschlussadressaten eine Zuordnung der in die Überleitungsrechnung aufgenommenen Posten zur Bilanz und zur Kapitalflussrechnung zu ermöglichen.

44E Liefert ein Unternehmen die nach Paragraph 44A erforderlichen Angaben in Kombination mit Angaben zu Veränderungen bei anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, so gibt es Veränderungen von Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten getrennt von Veränderungen dieser anderen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten an.

44F Ein Unternehmen hat Angaben zu seinen Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (wie in Paragraph 44G beschrieben) zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen der genannten Vereinbarungen auf die Verbindlichkeiten und Zahlungsströme des Unternehmens sowie auf das Liquiditätsrisiko des Unternehmens zu beurteilen.

44G Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen sind dadurch gekennzeichnet, dass ein oder mehrere Finanzdienstleister anbieten, Beträge zu zahlen, die ein Unternehmen seinen Lieferanten schuldet, und das Unternehmen sich verpflichtet, die Finanzdienstleister zu den Bedingungen der Vereinbarungen entweder zu demselben Zeitpunkt, zu dem die Lieferanten bezahlt werden, oder zu einem späteren Zeitpunkt zu bezahlen. Diese Vereinbarungen ermöglichen dem Unternehmen – im Vergleich zum Fälligkeitsdatum der entsprechenden Rechnung – verlängerte Zahlungsfristen oder den Lieferanten des Unternehmens vorzeitige Zahlungszeitpunkte. Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen werden häufig als Lieferkettenfinanzierung, Finanzierung von Verbindlichkeiten oder Reverse-Factoring-Vereinbarungen bezeichnet. Vereinbarungen, die ausschließlich der Verbesserung der Kreditwürdigkeit des Unternehmens dienen (z. B. finanzielle Garantien einschließlich Akkreditiven, die als Garantien verwendet werden) oder Instrumente, die das Unternehmen verwendet, um die geschuldeten Beträge direkt mit einem Lieferanten zu begleichen (z. B. Kreditkarten), sind keine Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen.

44H Um die in Paragraph 44F genannten Ziele zu erreichen, hat ein Unternehmen für seine Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen Folgendes aggregiert anzugeben:

- a) die Bedingungen der Vereinbarungen (z. B. verlängerte Zahlungsfristen und gestellte Sicherheiten oder Garantien). Ein Unternehmen hat jedoch die Bedingungen von Vereinbarungen, die unterschiedliche Bedingungen aufweisen, gesondert anzugeben.
- b) zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode:
 - i) die Buchwerte der finanziellen Verbindlichkeiten, die Teil einer Lieferantenfinanzierungsvereinbarung sind, und die Bilanzposten, in denen diese finanziellen Verbindlichkeiten ausgewiesen werden.
 - ii) die Buchwerte der unter (i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten, für die die Lieferanten bereits Zahlungen von den Finanzdienstleistern erhalten haben, und die zugehörigen Bilanzposten.
 - iii) die Bandbreite der Fälligkeitstermine (z. B. 30–40 Tage nach Rechnungsdatum) der unter (i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten und vergleichbarer Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nicht Teil einer Lieferantenfinanzierungsvereinbarung sind. Vergleichbare Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind beispielsweise Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen des Unternehmens, die sich auf denselben Geschäftszweig oder denselben Rechtsraum beziehen wie die unter (i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten. Sind die Bandbreiten der Fälligkeitstermine groß, hat ein Unternehmen Erläuterungen zu diesen Spannen zu geben oder zusätzliche Spannen (z. B. geschichtete Bandbreiten) anzugeben.
- c) Art und Auswirkung von nicht zahlungswirksamen Veränderungen der Buchwerte der unter (b)(i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten. Beispiele für nicht zahlungswirksame Veränderungen sind die Auswirkungen von Unternehmenszusammenschlüssen, Umrechnungsdifferenzen oder anderen Transaktionen, für die keine Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente eingesetzt werden (siehe Paragraph 43).

- 45 **Ein Unternehmen hat die Bestandteile der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente anzugeben und eine Überleitungsrechnung zu erstellen, in der die Beträge der Kapitalflussrechnung den entsprechenden Bilanzposten gegenübergestellt werden.**
- 46 Angesichts der Vielfalt der weltweiten Praktiken zur Zahlungsmitteldisposition und der Konditionen von Kreditinstituten sowie zur Erfüllung des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* gibt ein Unternehmen die gewählte Methode für die Bestimmung der Zusammensetzung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente an.
- 47 Die Auswirkungen von Änderungen der Methode zur Bestimmung der Zusammensetzung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, wie beispielsweise eine Änderung in der Einstufung von Finanzinstrumenten, die ursprünglich dem Beteiligungsportfolio des Unternehmens zugeordnet waren, werden nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen rechnungslegungsbezogener Schätzungen und Fehler* dargestellt.

WEITERE ANGABEN

- 48 **Ein Unternehmen hat in Verbindung mit einer Stellungnahme des Managements den Betrag an wesentlichen Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten anzugeben, die vom Unternehmen gehalten werden und über die der Konzern nicht verfügen kann.**
- 49 Unter verschiedenen Umständen kann ein Konzern nicht über Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente eines Unternehmens verfügen. Dazu zählen beispielsweise Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die von einem Tochterunternehmen in einem Land gehalten werden, in dem Devisenverkehrskontrollen oder andere gesetzliche Einschränkungen zum Tragen kommen, und das Mutterunternehmen oder andere Tochterunternehmen nicht uneingeschränkt über die Bestände verfügen können.
- 50 Zusätzliche Angaben können für die Adressaten von Bedeutung sein, um die Finanzlage und Liquidität eines Unternehmens einschätzen zu können. Solche Angaben (in Verbindung mit einer Erläuterung des Managements) werden empfohlen und können folgende Punkte enthalten:
- a) Betrag der nicht ausgenutzten Kreditlinien, die für die künftige betriebliche Tätigkeit und zur Erfüllung von Verpflichtungen eingesetzt werden könnten, unter Angabe aller Beschränkungen der Verwendung dieser Kreditlinien,
 - b) die Summe des Betrags der Zahlungsströme, die Erweiterungen der Betriebskapazität betreffen, im Unterschied zu den Zahlungsströmen, die zur Erhaltung der Betriebskapazität erforderlich sind, und
 - c) Betrag der Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit, aufgegliedert nach den einzelnen berichtspflichtigen Segmenten (siehe IFRS 8 *Geschäftssegmente*).
- 51 Durch die gesonderte Angabe von Zahlungsströmen, die eine Erhöhung der Betriebskapazität betreffen, und Zahlungsströmen, die zur Erhaltung der Betriebskapazität erforderlich sind, kann der Adressat der Kapitalflussrechnung beurteilen, ob das Unternehmen ausreichende Investitionen zur Erhaltung seiner Betriebskapazität vornimmt. Nimmt das Unternehmen nur unzureichende Investitionen zur Erhaltung seiner Betriebskapazität vor, schadet es unter Umständen der künftigen Rentabilität zugunsten der kurzfristigen Liquidität und der Ausschüttungen an Eigentümer.
- 52 Die Angabe segmentierter Zahlungsströme verhilft den Adressaten der Kapitalflussrechnung zu einem besseren Verständnis der Beziehung zwischen den Zahlungsströmen des Unternehmens als Ganzem und den Zahlungsströmen seiner Bestandteile sowie der Verfügbarkeit und Variabilität der segmentierten Zahlungsströme.

- 53 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1994 beginnen.
- 54 Durch IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) wurden die Paragraphen 39–42 geändert und die Paragraphen 42A und 42B eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch die genannten Änderungen anzuwenden. Diese Änderungen sind rückwirkend anzuwenden.
- 55 Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 14 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben und Paragraph 68A von IAS 16 anzuwenden.
- 56 Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 16 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung für eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 57 Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 37, 38 und 42B geändert und Paragraph 50(b) wurde gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 58 Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen 42A und 42B geändert und Paragraph 40A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 59 Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 17 und 44 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60 Mit der im Januar 2016 veröffentlichten Änderung des IAS 7 *Angabeninitiative* wurden die Paragraphen 44A–44E eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet, so ist es nicht verpflichtet, Vergleichsinformationen zu früheren Perioden bereitzustellen.
- 61 Durch IFRS 17 *Versicherungsverträge*, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 14 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 62 Mit der im Mai 2023 veröffentlichten Verlautbarung *Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen* wurden die Paragraphen 44F–44H eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 63 Ein Unternehmen, das die Verlautbarung *Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen* anwendet, ist nicht verpflichtet, Folgendes anzugeben:
- Vergleichsinformationen für Berichtsperioden, die vor Beginn des Geschäftsjahres dargestellt wurden, in der das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
 - die nach Paragraph 44H(b)(ii)–(iii) anderweitig vorgeschriebenen Angaben zu Beginn des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
 - die nach den Paragraphen 44F–44H anderweitig vorgeschriebenen Angaben für jede Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8

Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Dieser Standard ist bei der Auswahl und Anwendung von Rechnungslegungsmethoden sowie zur Bilanzierung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden.
- 4 Die steuerlichen Auswirkungen der Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden und von rückwirkenden Anpassungen zur Umsetzung der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden werden nach IAS 12 *Ertragsteuern* bilanziert und angegeben.

DEFINITIONEN

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

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

Rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind in Abschlüssen angegebene Geldbeträge, die mit Bewertungsunsicherheit behaftet sind.

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

- a) International Financial Reporting Standards,
- b) International Accounting Standards,
- c) IFRIC-Interpretationen und
- d) SIC-Interpretationen ⁽³⁾.

Der Begriff „wesentlich“ ist in Paragraph 7 von IAS 1 definiert und wird im vorliegenden Standard mit derselben Bedeutung verwendet.

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

- a) zu dem Zeitpunkt, zu dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung freigegeben wurden, zur Verfügung standen, und

⁽³⁾ Die IFRS-Definition wurde geändert, um den 2010 in der geänderten *Satzung der IFRS-Stiftung* vorgenommenen Namensänderungen Rechnung zu tragen.

- b) den Erwartungen zufolge hätten eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt werden müssen.

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

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

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

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

- a) die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung bzw. rückwirkenden Berichtigung nicht zu ermitteln sind,
- b) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Berichtigung Annahmen über die mögliche Absicht des Managements in der entsprechenden Periode erfordert oder
- c) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Berichtigung umfangreiche Schätzungen der Beträge erforderlich macht und es unmöglich ist, objektiv die Informationen aus diesen Schätzungen, die
 - i) einen Anhaltspunkt für die Umstände vermitteln, die zu dem Zeitpunkt/den Zeitpunkten bestanden, zu dem/denen 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 freigegeben wurde,

von sonstigen Informationen zu unterscheiden.

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

- a) die neue Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen anzuwenden, die nach dem Zeitpunkt der Änderung der Rechnungslegungsmethode eintreten, und
- b) die Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung in der aktuellen Berichtsperiode und in zukünftigen Perioden anzusetzen, die von der Änderung betroffen sind.

6 [gestrichen]

RECHNUNGSLEGUNGSMETHODEN

Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden

- 7 **Bezieht sich ein IFRS ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder auf sonstige Ereignisse oder Bedingungen, so ist bzw. sind die Rechnungslegungsmethode(n) für den entsprechenden Posten zu ermitteln, indem der IFRS angewandt wird.**
- 8 Die IFRS legen Rechnungslegungsmethoden fest, die aufgrund einer Schlussfolgerung des IASB zu einem Abschluss führen, der relevante und zuverlässige Informationen über die Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse und Bedingungen enthält, für die sie gelten. Diese Methoden müssen nicht angewandt werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. Es ist jedoch nicht angemessen, unwesentliche Abweichungen von den IFRS vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder der Zahlungsströme eines Unternehmens zu erzielen.

- 9 Die IFRS gehen mit Anwendungsleitlinien einher, um Unternehmen bei der Umsetzung der Vorschriften zu helfen. In den Anwendungsleitlinien wird klar festgelegt, ob sie ein integraler Bestandteil der IFRS sind. Ist letzteres der Fall, sind die Anwendungsleitlinien verbindlich. Anwendungsleitlinien, die kein integraler Bestandteil der IFRS sind, enthalten keine Vorschriften zu den Abschlüssen.
- 10 **Bei Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen, für die kein IFRS ausdrücklich gilt, hat das Management nach eigenem Ermessen darüber zu entscheiden, welche Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden ist, um Informationen bereitstellen zu können, die**
- a) für die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der Adressaten von Bedeutung sind, und
 - b) zuverlässig sind, in dem Sinne, dass der Abschluss
 - i) die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Zahlungsströme 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 Ermessensentscheidung nach Paragraph 10 hat das Management sich auf folgende Quellen – in absteigender Reihenfolge – zu beziehen und deren Anwendbarkeit zu berücksichtigen:**
- a) die Vorschriften der IFRS, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln, und
 - b) die im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung (Rahmenkonzept)* enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen ⁽⁴⁾.
- 12 **Bei seiner Ermessensentscheidung nach Paragraph 10 kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardisierungsgremien, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen, sofern sie nicht mit den in Paragraph 11 enthaltenen Quellen in Konflikt stehen.**

Stetigkeit der Rechnungslegungsmethoden

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

Änderungen von Rechnungslegungsmethoden

- 14 **Ein Unternehmen darf eine Rechnungslegungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung**
- a) aufgrund eines IFRS erforderlich ist oder
 - b) dazu führt, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder die Zahlungsströme des Unternehmens vermittelt.

⁽⁴⁾ In Paragraph 54G ist dargelegt, wie diese Vorschrift für Salden regulatorischer Posten geändert wird.

- 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 der Zahlungsströme zu erkennen. Daher sind in jeder Periode und von einer Periode auf die nächste stets dieselben Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, es sei denn, die Änderung einer Rechnungslegungsmethode entspricht einem der in Paragraph 14 aufgeführten Kriterien.
- 16 **Die folgenden Fälle sind keine Änderung der Rechnungslegungsmethoden:**
- a) **die Anwendung einer Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die sich grundsätzlich von früheren Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen oder Bedingungen unterscheiden, und**
 - b) **die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren.**
- 17 **Die erstmalige Anwendung einer Methode zur Neubewertung von Vermögenswerten nach IAS 16 *Sachanlagen* oder IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* ist eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode, die als Neubewertung im Rahmen des IAS 16 bzw. IAS 38 und nicht nach Maßgabe dieses Standards zu behandeln ist.**
- 18 Die Paragraphen 19–31 finden auf die im Paragraphen 17 beschriebene Änderung der Rechnungslegungsmethode keine Anwendung.

Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden

19 **Vorbehaltlich Paragraph 23 gilt Folgendes:**

- a) **Ein Unternehmen hat eine Änderung der Rechnungslegungsmethode aus der erstmaligen Anwendung eines IFRS nach den ggf. bestehenden spezifischen Übergangsvorschriften für den IFRS zu bilanzieren und**
 - b) **sofern ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode nach erstmaliger Anwendung eines IFRS ändert, der keine spezifischen Übergangsvorschriften zur entsprechenden Änderung enthält, oder aber die Rechnungslegungsmethode freiwillig ändert, so hat es die Änderung rückwirkend anzuwenden.**
- 20 Im Sinne dieses Standards handelt es sich bei einer frühzeitigen Anwendung eines IFRS nicht um eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode.
- 21 Bei Fehlen eines IFRS, der sich ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall, ein sonstiges Ereignis oder eine Bedingung bezieht, kann das Management nach Paragraph 12 eine Rechnungslegungsmethode nach den jüngsten Verlautbarungen anderer Standardisierungsgremien anwenden, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards einsetzen. Falls das Unternehmen sich nach einer Änderung einer derartigen Verlautbarung dafür entscheidet, eine Rechnungslegungsmethode zu ändern, so ist diese Änderung als freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode zu bilanzieren und anzugeben.

Rückwirkende Anwendung

- 22 **Wenn eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode nach Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend angewendet wird, hat das Unternehmen vorbehaltlich Paragraph 23 den Eröffnungsbilanzwert eines jeden Bestandteils des Eigenkapitals für die früheste dargestellte Periode sowie die sonstigen Vergleichsbeträge für jede frühere dargestellte Periode so anzupassen, als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre.**

Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung

- 23 **Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) vorgeschrieben, so ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethode 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 Rechnungslegungsmethode bei Vergleichsinformationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zu Beginn der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist — dies kann auch die aktuelle Berichtsperiode sein — anzuwenden und die Eröffnungsbilanzwerte eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode entsprechend anzupassen.**

- 25 **Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf alle früheren Perioden zu Beginn der aktuellen Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahin gehend anzupassen, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv vom frühestmöglichen Zeitpunkt an angewandt wird.**
- 26 Wenn ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Rechnungslegungsmethode auf Vergleichsinformationen 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 werden die Gewinnrücklagen angepasst. Allerdings kann auch jeder andere Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise, um einem IFRS zu entsprechen) angepasst werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.
- 27 Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode gemäß Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühestmöglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Rechnungslegungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für frühere Perioden undurchführbar ist. Die Paragraphen 50–53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

Angaben

- 28 **Wenn die erstmalige Anwendung eines IFRS Auswirkungen auf die aktuelle Berichtsperiode oder eine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben würde, die Ermittlung des Anpassungsbetrags aber undurchführbar ist, oder wenn die Anwendung Auswirkungen auf zukünftige Perioden haben könnte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:**
- a) den Titel des IFRS,
 - b) falls zutreffend, dass die Rechnungslegungsmethode gemäß den Übergangsvorschriften geändert wird,
 - c) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethode,
 - d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften,
 - e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten,
 - f) den Anpassungsbetrag für die aktuelle 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 darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben und es ist anzugeben, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.

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

- 29 Sofern eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode Auswirkungen auf die aktuelle Berichtsperiode oder eine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben würde, die Ermittlung des Anpassungsbetrags aber undurchführbar ist, oder wenn die Änderung Auswirkungen auf zukünftige Perioden haben könnte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- a) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethode,
 - b) die Gründe, aus denen die Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt,
 - c) den Anpassungsbetrag für die aktuelle Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode
 - i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses und
 - ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie,
 - d) den 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 darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben und es ist anzugeben, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.

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

- 30 Wenn ein Unternehmen einen neuen IFRS nicht angewandt hat, der herausgegeben wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist, so hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- a) diese Tatsache und
 - b) bekannte bzw. angemessen einschätzbare Informationen, die zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen einer Anwendung des neuen IFRS 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 IFRS,
 - b) der Art der bevorstehenden Änderung/en der Rechnungslegungsmethode,
 - c) des Zeitpunkts, ab welchem die Anwendung des IFRS vorgeschrieben ist,
 - d) des Zeitpunkts, ab welchem es die erstmalige Anwendung des IFRS beabsichtigt, und
 - e) entweder
 - i) einer Erörterung der erwarteten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des IFRS auf den Abschluss des Unternehmens oder
 - ii) wenn diese Auswirkungen unbekannt oder nicht angemessen einschätzbar sind, einer Erklärung mit diesem Inhalt.

RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENE SCHÄTZUNGEN

- 32 Eine Rechnungslegungsmethode kann vorschreiben, dass Posten in Abschlüssen unter Berücksichtigung von Bewertungsunsicherheiten bewertet werden, d. h. die Rechnungslegungsmethode kann vorschreiben, solche Posten in Geldbeträgen zu bewerten, die nicht direkt feststellbar sind und deshalb geschätzt werden müssen. In einem solchen Fall entwickelt ein Unternehmen eine rechnungslegungsbezogene Schätzung, um das in der Rechnungslegungsmethode festgelegte Ziel zu erreichen. Die Entwicklung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen erfolgt auf der Grundlage von Ermessensentscheidungen oder Annahmen, die auf den zuletzt verfügbaren verlässlichen Informationen beruhen. Beispiele für rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind
- a) eine Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste unter Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente*,
 - b) der Nettoveräußerungswert von Vorräten unter Anwendung von IAS 2 *Vorräte*,
 - c) der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld unter Anwendung von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*,
 - d) der Abschreibungsaufwand bei einer Sachanlage unter Anwendung von IAS 16 und
 - e) eine Rückstellung für die Verpflichtungen aus Gewährleistungen unter Anwendung von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*.
- 32A Bei der Entwicklung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung legt ein Unternehmen Wertermittlungsverfahren und Eingangsparameter zugrunde. Zu den Wertermittlungsverfahren gehören Schätzverfahren (z. B. Verfahren zur Bemessung einer Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste unter Anwendung von IFRS 9) und Bewertungsverfahren (z. B. Verfahren zur Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld zum beizulegenden Zeitwert unter Anwendung von IFRS 13).
- 32B In den IFRS wird der Begriff „Schätzung“ in bestimmten Fällen für eine Schätzung verwendet, bei der es sich nicht um eine rechnungslegungsbezogene Schätzung im Sinne dieses Standards handelt. So bezieht sich der Begriff in einigen Fällen beispielsweise auf Eingangsparameter, die bei der Entwicklung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zugrunde gelegt werden.
- 33 Die Verwendung angemessener Schätzungen ist bei der Aufstellung von Abschlüssen unumgänglich und beeinträchtigt deren Verlässlichkeit nicht.

Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen

- 34 Eine rechnungslegungsbezogene Schätzung muss unter Umständen geändert werden, wenn sich die Umstände, auf deren Grundlage sie erfolgt ist, ändern oder neue Informationen, neue Entwicklungen oder mehr Erfahrung vorliegen. Naturgemäß kann sich die Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung nicht auf frühere Perioden beziehen und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur.
- 34A Die Auswirkungen der Änderung eines Eingangsparameters oder eines Wertermittlungsverfahrens auf eine rechnungslegungsbezogene Schätzung sind Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen, es sei denn, sie ergeben sich aus der Berichtigung von Fehlern aus früheren Perioden.
- 35 Eine Änderung der verwendeten Bewertungsgrundlage ist eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode und keine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung. Wenn es schwierig ist, eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode von einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu unterscheiden, gilt die entsprechende Änderung als eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung.

Anwendung von Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen

- 36 **Die Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung, bei der es sich nicht um eine Änderung im Sinne des Paragraphen 37 handelt, ist prospektiv erfolgswirksam zu erfassen in**
- a) **der Periode der Änderung, wenn die Änderung nur diese Periode betrifft, oder**
 - b) **der Periode der Änderung und in zukünftigen Perioden, sofern die Änderung sowohl die Berichtsperiode als auch zukünftige Perioden betrifft.**

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

38 Die prospektive Erfassung der Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung bedeutet, dass die Änderung ab dem Zeitpunkt, zu dem sie vorgenommen wurde, auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen angewandt wird. Die Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung kann nur den Gewinn oder Verlust der aktuellen Berichtsperiode, oder aber den Gewinn oder Verlust sowohl der aktuellen Berichtsperiode als auch zukünftiger Perioden betreffen. So betrifft beispielsweise die Änderung einer Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste nur den Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode und wird daher in dieser erfasst. Dagegen betrifft die Änderung einer Schätzung der Nutzungsdauer oder des erwarteten Abschreibungsverlaufs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines abschreibungsfähigen Vermögenswerts den Abschreibungsaufwand der aktuellen Berichtsperiode und jeder folgenden Periode der verbleibenden Restnutzungsdauer des Vermögenswerts. In beiden Fällen wird die Auswirkung der Änderung, die sich auf die aktuelle Periode bezieht, als Ertrag oder Aufwand in der Berichtsperiode erfasst, soweit sie diese betreffen. Die mögliche Auswirkung auf zukünftige Perioden wird in diesen als Ertrag oder Aufwand erfasst.

Angaben

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

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

FEHLER

41 Fehler können im Hinblick auf die Erfassung, Bewertung, Darstellung oder auf Angaben zu 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 der Zahlungsströme des Unternehmens zu erreichen. Potenzielle Fehler in der aktuellen Berichtsperiode, die in dieser 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 (siehe Paragraphen 42–47).

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

a) die Vergleichsbeträge für die dargestellten früheren Perioden, in denen der Fehler auftrat, berichtigt 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 berichtigt werden.

Einschränkungen bei rückwirkender Berichtigung

43 Ein Fehler aus einer früheren Periode ist durch rückwirkende Berichtigung 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 zu berichtigen, für die eine rückwirkende Berichtigung durchführbar ist (es kann sich dabei um die aktuelle Berichtsperiode handeln).

45 Wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung eines Fehlers auf alle früheren Perioden am Anfang der aktuellen Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahin gehend zu berichtigen, dass der Fehler prospektiv ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt korrigiert wird.

- 46 Die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist für die Periode, in der er entdeckt wurde, erfolgsneutral zu erfassen. Jede Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird so weit zurück berichtigt, wie dies durchführbar ist.
- 47 Ist die betragsmäßige Ermittlung eines Fehlers (beispielsweise bei der Fehlanwendung einer Rechnungslegungsmethode) für alle früheren Perioden undurchführbar, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen nach Paragraph 45 ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt prospektiv zu berichtigen. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Berichtigung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Paragraphen 50–53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Korrektur eines Fehlers für eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.
- 48 Korrekturen von Fehlern werden getrennt von Änderungen der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen behandelt. Rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind ihrer Natur nach Annäherungen, die unter Umständen geändert werden müssen, sobald zusätzliche Informationen bekannt werden. Beispielsweise handelt es sich bei einem Gewinn oder Verlust als Ergebnis eines Haftungsverhältnisses nicht um die Korrektur eines Fehlers.

Angaben von Fehlern aus früheren Perioden

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

- a) die Art des Fehlers aus einer früheren Periode,
- b) die betragsmäßige Korrektur, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode
- i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses und
- ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie,
- c) die betragsmäßige Korrektur am Anfang der frühesten dargestellten Periode und
- d) wenn eine rückwirkende Berichtigung für eine bestimmte frühere Periode undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu diesem Zustand geführt haben, und es ist anzugeben, wie und ab wann der Fehler korrigiert wurde.

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

UNDURCHFÜHRBARKEIT HINSICHTLICH RÜCKWIRKENDER ANWENDUNG UND RÜCKWIRKENDER BERICHTIGUNG

- 50 Die Anpassung von Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere Perioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der aktuellen Berichtsperiode kann unter bestimmten Umständen undurchführbar sein. Beispielsweise wurden die Daten in der früheren Periode/den früheren Perioden eventuell nicht auf eine Art und Weise erfasst, die entweder die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode (darunter auch, im Sinne der Paragraphen 51–53, die prospektive Anwendung auf frühere Perioden) oder eine rückwirkende Berichtigung ermöglicht, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren; auch kann die Wiederherstellung von Informationen undurchführbar sein.
- 51 Oftmals ist es bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode auf Bestandteile eines Abschlusses, die im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen oder Bedingungen erfasst bzw. anzugeben sind, erforderlich, Schätzungen zu machen. Der Schätzungsprozess ist von Natur aus subjektiv, und Schätzungen können nach dem Abschlussstichtag entwickelt werden. Die Entwicklung von Schätzungen ist potenziell schwieriger, wenn eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend angewandt wird oder eine Berichtigung 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 aktuellen Berichtsperiode, nämlich, dass die Schätzung die Umstände widerspiegeln soll, die zur Zeit des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses oder der Bedingung existierten.

- 52 Daher verlangt die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode oder die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode Informationen, die
- a) einen Anhaltspunkt für die Umstände erbringen, die zu dem Zeitpunkt/den Zeitpunkten existierten, als der Geschäftsvorfall oder das sonstige Ereignis oder die Bedingung eintraten, und
 - b) zur Verfügung gestanden hätten, als die Abschlüsse für jene frühere Periode zur Veröffentlichung freigegeben wurden,

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

- 53 Wird in einer früheren Periode eine neue Rechnungslegungsmethode angewandt oder eine Betragskorrektur vorgenommen, so sind keine nachträglichen Erkenntnisse zu verwenden; dies bezieht sich auf Annahmen hinsichtlich der Absichten des Managements in einer früheren Periode sowie auf Schätzungen der in einer früheren Periode erfassten, bewerteten oder angegebenen Beträge. Berichtigt ein Unternehmen beispielsweise einen Fehler, der in einer früheren Periode bei der Ermittlung seiner Rückstellung für den kumulierten Krankengeldanspruch nach IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* unterlaufen ist, lässt es Informationen über eine ungewöhnlich heftige Grippe-saison während der nächsten Periode außer Acht, die erst zur Verfügung standen, nachdem der Abschluss für die frühere Periode zur Veröffentlichung freigegeben wurde. Die Tatsache, dass zur Änderung von Vergleichsinformationen für frühere Perioden oftmals umfangreiche Schätzungen erforderlich sind, verhindert keine zuverlässige Anpassung bzw. Korrektur der Vergleichsinformationen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 54 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 54A ~~[gestrichen]~~
- 54B ~~[gestrichen]~~
- 54C Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 52 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 54D ~~[gestrichen]~~
- 54E Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente*, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 53 geändert und wurden die Paragraphen 54A, 54B und 54D gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 54F Durch die 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurden die Paragraphen 6 und 11(b) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen mit der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* einhergehenden Änderungen anwendet. Gemäß dem vorliegenden Standard sind die Änderungen an den Paragraphen 6 und 11(b) rückwirkend anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung undurchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderungen an den Paragraphen 6 und 11(b) mit Verweis auf die Paragraphen 23–28 dieses Standards anzuwenden. Wenn die rückwirkende Anwendung einer der in der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* enthaltenen Änderungen mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, so ist bei der Anwendung der Paragraphen 23–28 des vorliegenden Standards jeder Verweis (außer dem im letzten Satz des Paragraphen 27) auf „undurchführbar“ als „mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden“ und jeder Verweis auf „durchführbar“ als „ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand möglich“ zu verstehen.

- 54G Wendet ein Unternehmen IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten* nicht an, so hat es bei der Anwendung des Paragraphen 11(b) auf die Salden regulatorischer Posten weiterhin auf die im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* ⁽⁵⁾ und nicht auf die im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte Bezug zu nehmen und deren Anwendbarkeit zu erwägen. Der Saldo eines regulatorischen Postens ist der Saldo eines jeden Aufwands- (oder Ertrags-)postens, der nicht nach einem anderen anwendbaren IFRS-Standard als Vermögenswert oder Schuld erfasst wird, sondern vom Preisregulierer in die Festlegung des Preises/der Preise, der/die den Kunden in Rechnung gestellt werden kann/können, einbezogen oder voraussichtlich einbezogen wird. Ein Preisregulierer ist ein autorisiertes Organ, das aufgrund seiner Satzung oder kraft Rechtsvorschriften dazu ermächtigt ist, einen für ein Unternehmen verbindlichen Preis oder ein für ein Unternehmen verbindliches Preisspektrum festzulegen. Der Preisregulierer kann eine vom Unternehmen unabhängige Institution oder ein verbundenes Unternehmen, einschließlich des Leitungsorgans des Unternehmens, sein, wenn diese/s satzungsbedingt oder aufgrund von Rechtsvorschriften dazu verpflichtet ist, Preise sowohl im Interesse der Kunden als auch zur Sicherstellung der finanziellen Tragfähigkeit des Unternehmens festzusetzen.
- 54H Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurden Paragraph 7 von IAS 1 und Paragraph 5 von IAS 8 geändert und Paragraph 6 von IAS 8 gestrichen. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 54I Mit der im Februar 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen* wurden die Paragraphen 5, 32, 34, 38 und 48 geändert und die Paragraphen 32A, 32B und 34A angefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Ein Unternehmen hat diese Änderungen auf Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Änderungen von Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, die zum oder nach dem Beginn des ersten Geschäftsjahres, in dem es diese Änderungen anwendet, eintreten.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

- 55 Dieser Standard ersetzt IAS 8 *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Rechnungslegungsmethoden* (überarbeitet 1993).
- 56 Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:
- a) SIC-2 *Stetigkeit — Aktivierung von Fremdkapitalkosten* und
 - b) SIC-18 *Stetigkeit — Alternative Verfahren*.

⁽⁵⁾ Hiermit ist das vom IASB 2001 übernommene IASC-Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung gemeint.
[Anmerkung des Verfassers: Ein Auszug aus dem vom IASB 2001 angenommenen IASC-Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung ist auf der Website der Stiftung unter „Supporting Implementation“/„Supporting Implementation by IFRS Standard“/„IAS 8“ zu finden.]

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 10

Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

ZIELSETZUNG

- 1 Zielsetzung dieses Standards ist es, Folgendes zu regeln:
- wann ein Unternehmen Ereignisse nach dem Abschlussstichtag in seinem Abschluss zu berücksichtigen hat und
 - welche Angaben ein Unternehmen über den Zeitpunkt, zu dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, und über Ereignisse nach dem Abschlussstichtag 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 Abschlussstichtag anzeigen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung unangemessen ist.

ANWENDUNGSBEREICH

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

DEFINITIONEN

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

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

- Ereignisse, die weitere Anhaltspunkte für Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben (*berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*) und**
 - Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind (*nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*).**
- 4 Verfahren für die Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung können sich je nach Managementstruktur, gesetzlichen Vorschriften und den Abläufen bei den Vorarbeiten und der Erstellung des Abschlusses voneinander unterscheiden.
- 5 In einigen Fällen ist ein Unternehmen verpflichtet, seinen Abschluss den Anteilseignern zur Genehmigung vorzulegen, nachdem der Abschluss veröffentlicht wurde. In solchen Fällen gilt der Abschluss zum Zeitpunkt der Veröffentlichung als zur Veröffentlichung 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 das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan).

- 6 In einigen Fällen ist das Management des Unternehmens verpflichtet, den Abschluss einem Aufsichtsorgan (das ausschließlich aus nicht der Geschäftsführung angehörenden Personen besteht) zur Genehmigung vorzulegen. In solchen Fällen ist der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben, wenn das Management die Vorlage an das Aufsichtsorgan genehmigt.

Beispiel

Am 18. März 20X2 gibt das Management den Abschluss zur Weitergabe an das Aufsichtsorgan frei. Das Aufsichtsorgan besteht ausschließlich aus nicht der Geschäftsführung angehörenden Personen und kann Arbeitnehmervertreter und externe Interessenvertreter einschließen. Das Aufsichtsorgan 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 Jahreshauptversammlung 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 das Aufsichtsorgan durch das Management).

- 7 Ereignisse nach dem Abschlussstichtag 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.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

Berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

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

- 9 Im Folgenden werden Beispiele von berücksichtigungspflichtigen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag 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 Abschlussstichtag, womit bestätigt wird, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung zum Abschlussstichtag hatte. Jede zuvor angesetzte Rückstellung in Bezug auf dieses gerichtliche Verfahren wird vom Unternehmen nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angepasst oder eine neue Rückstellung wird angesetzt. Das Unternehmen gibt nicht bloß eine Eventualverbindlichkeit an, weil die Beilegung zusätzliche Anhaltspunkte liefert, die nach Paragraph 16 von IAS 37 berücksichtigt werden,
- b) das Erlangen von Informationen nach dem Abschlussstichtag darüber, dass ein Vermögenswert am Abschlussstichtag wertgemindert war oder dass der Betrag eines früher erfassten Wertminderungsaufwands für diesen Vermögenswert angepasst werden muss. Beispiel:
 - i) das nach dem Abschlussstichtag eingeleitete Insolvenzverfahren eines Kunden, das im Regelfall bestätigt, dass die Bonität des Kunden am Abschlussstichtag beeinträchtigt war, und
 - ii) der Verkauf von Vorräten nach dem Abschlussstichtag kann einen Anhaltspunkt für den Nettoveräußerungswert am Abschlussstichtag liefern,
- c) die nach dem Abschlussstichtag erfolgte Ermittlung der Anschaffungskosten für erworbene Vermögenswerte oder der Erlöse für vor dem Abschlussstichtag verkaufte Vermögenswerte,
- d) die nach dem Abschlussstichtag erfolgte Ermittlung der Beträge für Zahlungen aus Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplänen, wenn das Unternehmen am Abschlussstichtag eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung hatte, solche Zahlungen aufgrund von vor diesem Zeitpunkt liegenden Ereignissen zu leisten (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*),
- e) die Entdeckung eines Betrugs oder von Fehlern, die zeigt, dass der Abschluss falsch ist.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

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

- 11 Ein Beispiel für nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag ist das Sinken des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinvestitionen zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Das Sinken des beizulegenden Zeitwerts hängt in der Regel nicht mit der Beschaffenheit der Finanzinvestitionen am Abschlussstichtag 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 Abschlussstichtag, obwohl es notwendig sein kann, zusätzliche Angaben nach Paragraph 21 zu machen.

Dividenden

- 12 **Wenn ein Unternehmen nach dem Abschlussstichtag Dividenden für Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten (wie in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* definiert) beschließt, darf das Unternehmen diese Dividenden zum Abschlussstichtag nicht als Schulden ansetzen.**
- 13 Wenn Dividenden nach der Berichtsperiode, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung beschlossen werden, werden diese Dividenden am Abschlussstichtag nicht als Schulden angesetzt, da zu dem Zeitpunkt keine Verpflichtung dazu besteht. Diese Dividenden werden nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* im Anhang angegeben.

UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG

- 14 **Ein Unternehmen darf seinen Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufstellen, wenn das Management nach dem Abschlussstichtag 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 Abschlussstichtag kann ein Hinweis darauf sein, dass es notwendig ist, zu prüfen, ob die Aufstellung des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung weiterhin angemessen ist. Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nicht länger angemessen, wirkt sich dies so entscheidend aus, dass dieser Standard eine fundamentale Änderung der Grundlage der Rechnungslegung fordert und nicht nur die Anpassung der im Rahmen der ursprünglichen Grundlage der Rechnungslegung erfassten Beträge.
- 16 IAS 1 spezifiziert die geforderten Angaben, wenn
- a) der Abschluss nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird oder
 - b) dem Management wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Gegebenheiten bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführbarkeit des Unternehmens aufwerfen. Die Ereignisse und Gegebenheiten, die Angaben erfordern, können nach dem Abschlussstichtag 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 vorgenommen hat. Wenn die Eigentümer des Unternehmens oder andere Personen die Möglichkeit haben, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, hat das Unternehmen dies 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 Abschlussstichtag

- 19 **Wenn ein Unternehmen Informationen über Gegebenheiten, die bereits am Abschlussstichtag bestanden haben, nach dem Abschlussstichtag 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 Abschlussstichtag 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 erst nach dem Abschlussstichtag vorliegender Nachweis für das Vorliegen einer Eventualverbindlichkeit, die bereits am Abschlussstichtag bestanden hat. Zusätzlich zu der Betrachtung, ob die Eventualverbindlichkeit als Rückstellung nach IAS 37 zu erfassen oder zu ändern ist, aktualisiert ein Unternehmen seine Angaben über die Eventualverbindlichkeit auf der Grundlage dieses Nachweises.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

- 21 **Sind nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag wesentlich, ist unter normalen Umständen davon auszugehen, dass ihre Nichtangabe die Entscheidungen, die die Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke, der Finanzinformationen zum berichtenden Unternehmen enthält, auf der Grundlage dieses Abschlusses treffen, beeinflussen. Demzufolge hat ein Unternehmen folgende Informationen zu jeder bedeutenden Kategorie von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Abschlussstichtag anzugeben:**
- a) **die Art des Ereignisses und**
 - b) **eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann.**
- 22 Im Folgenden werden Beispiele von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Abschlussstichtag genannt, die im Allgemeinen anzugeben sind:
- a) ein umfangreicher Unternehmenszusammenschluss nach dem Abschlussstichtag (IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfordert in solchen Fällen besondere Angaben) oder die Veräußerung eines umfangreichen Tochterunternehmens,
 - b) Bekanntgabe eines Plans für die Aufgabe von Geschäftsbereichen,
 - c) umfangreiche Käufe von Vermögenswerten, Einstufung von Vermögenswerten als zur Veräußerung gehalten nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, andere Veräußerungen von Vermögenswerten oder Enteignung von umfangreichen Vermögenswerten durch die öffentliche Hand,
 - d) die Zerstörung einer bedeutenden Produktionsstätte durch einen Brand nach dem Abschlussstichtag,
 - e) Bekanntgabe oder Beginn der Durchführung einer umfangreichen Restrukturierung (siehe IAS 37),
 - f) umfangreiche Transaktionen in Bezug auf Stammaktien und potenzielle Stammaktien nach dem Abschlussstichtag (IAS 33 *Ergebnis je Aktie* verlangt von einem Unternehmen, eine Beschreibung solcher Transaktionen anzugeben mit Ausnahme der Transaktionen, die Ausgaben von Gratisaktien bzw. Bonusaktien, Aktiensplitts oder umgekehrte Aktiensplitts betreffen, welche alle nach IAS 33 berücksichtigt werden müssen),
 - g) außergewöhnlich große Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse nach dem Abschlussstichtag,
 - h) Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften, die nach dem Abschlussstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden und wesentliche Auswirkungen auf tatsächliche und latente Steueransprüche und -schulden haben (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*),
 - i) Eingehen wesentlicher Verpflichtungen oder Eventualverbindlichkeiten, zum Beispiel durch Zusage beträchtlicher Gewährleistungen, und
 - j) Beginn umfangreicher Rechtsstreitigkeiten, die ausschließlich aufgrund von Ereignissen entstehen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 23 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 23A Durch IFRS 13 Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 11 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 23B Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente*, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 9 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 23C Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurde Paragraph 21 geändert. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es die geänderte Definition von „wesentlich“ in Paragraph 7 von IAS 1 und in den Paragraphen 5 und 6 von IAS 8 anwendet.

RÜCKNAHME VON IAS 10 (ÜBERARBEITET 1999)

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

Ertragsteuern

ZIELSETZUNG

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

- a) der künftigen Realisierung (Erfüllung) des Buchwerts von Vermögenswerten (Schulden), welche in der Bilanz eines Unternehmens angesetzt sind, und
- b) Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen der aktuellen Berichtsperiode, die im Abschluss eines Unternehmens erfasst sind.

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

Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen, dass es die steuerlichen Konsequenzen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen grundsätzlich auf die gleiche Weise bilanziert wie die Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse selbst. Für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die erfolgswirksam erfasst werden, werden alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls erfolgswirksam erfasst. Für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst werden, werden alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls nicht erfolgswirksam (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst. Gleichmaßen beeinflusst der Ansatz latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden aus einem Unternehmenszusammenschluss den Betrag des aus diesem Unternehmenszusammenschluss entstandenen Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Betrag des aus dem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert erfassten Gewinns.

Dieser Standard befasst sich ebenfalls mit dem Ansatz latenter Steueransprüche aus bislang ungenutzten steuerlichen Verlusten oder noch nicht genutzten Steuergutschriften, der Darstellung von Ertragsteuern im Abschluss und den Angabepflichten in Bezug auf Informationen zu den Ertragsteuern.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Ertragsteuern anzuwenden.

- 2 Für die Zwecke dieses Standards umfassen Ertragsteuern alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns. Zu den Ertragsteuern gehören auch Steuern wie Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einer gemeinschaftlichen Vereinbarung aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.
- 3 [gestrichen]
- 4 Dieser Standard befasst sich nicht mit den Methoden der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (siehe IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*) oder von investitionsabhängigen Steuergutschriften. Dieser Standard befasst sich jedoch mit der Bilanzierung temporärer Differenzen, die aus solchen öffentlichen Zuwendungen oder investitionsabhängigen Steuergutschriften resultieren können.
- 4A Dieser Standard gilt für Ertragsteuern, die sich aus geltenden oder angekündigten Steuervorschriften zur Umsetzung der von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) veröffentlichten Säule-2-Mustervorschriften ergeben, worunter auch Steuervorschriften fallen, mit denen die in diesen Regeln beschriebenen anerkannten nationalen Ergänzungssteuern implementiert werden. Diese Steuervorschriften und die sich daraus ergebenden Ertragsteuern werden im Folgenden als „Säule-2-Gesetze“ bzw. „Säule-2-Ertragsteuern“ bezeichnet. Abweichend von den Anforderungen dieses Standards darf ein Unternehmen latente Steueransprüche und latente Steuerschulden im Zusammenhang mit Säule-2-Ertragsteuern weder ansetzen noch angeben.

DEFINITIONEN

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

Das bilanzielle Ergebnis vor Steuern ist der Gewinn oder Verlust einer Periode vor Abzug des Steueraufwands.

Der zu versteuernde Gewinn (der steuerliche Verlust) ist der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust der Periode, aufgrund dessen die Ertragsteuern zahlbar (erstattungsfähig) sind.

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

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

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

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

- a) abzugsfähigen temporären Differenzen,
- b) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und
- c) dem Vortrag noch nicht genutzter Steuergutschriften resultieren.

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

- a) *zu versteuernde temporäre Differenzen* sein, die temporäre Differenzen darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder die Schuld erfüllt wird, oder
- b) *abzugsfähige temporäre Differenzen* sein, die temporäre Differenzen darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder die Schuld erfüllt wird.

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

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

Steuerliche Basis

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

Beispiele

1. Eine Maschine kostet 100. In der aktuellen Berichtsperiode und in früheren Perioden wurde für steuerliche Zwecke bereits eine Abschreibung von 30 abgezogen, und die verbleibenden Anschaffungskosten sind in zukünftigen Perioden entweder als Abschreibung oder durch einen Abzug bei der Veräußerung steuerlich abzugsfähig. Die sich aus der Nutzung der Maschine ergebenden Umsatzerlöse sind zu versteuern, ebenso ist jeder Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Maschine zu versteuern bzw. jeder Veräußerungsverlust für steuerliche Zwecke abzugsfähig. Die *steuerliche Basis der Maschine beträgt 70*.
2. Forderungen aus Zinsen haben einen Buchwert von 100. Die damit verbundenen Zinserlöse werden bei Zufluss besteuert. Die *steuerliche Basis der Zinsforderungen beträgt null*.
3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen haben einen Buchwert von 100. Die damit verbundenen Umsatzerlöse wurden bereits in den zu versteuernden Gewinn (den steuerlichen Verlust) einbezogen. Die *steuerliche Basis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beträgt 100*.
4. Dividendenforderungen gegen ein Tochterunternehmen haben einen Buchwert von 100. Die Dividenden sind nicht zu versteuern. Dem Grunde nach ist der gesamte Buchwert des Vermögenswerts von dem zufließenden wirtschaftlichen Nutzen abzugsfähig. Folglich beträgt die *steuerliche Basis der Dividendenforderungen 100* ^(*).

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

^(a) Bei dieser Analyse bestehen keine zu versteuernden temporären Differenzen. Eine alternative Analyse besteht darin, dass der Dividendenforderung die steuerliche Basis null zugeordnet wird und auf die sich ergebenden zu versteuernde temporäre Differenz von 100 ein Steuersatz von null angewandt wird. In beiden Fällen besteht keine latente Steuerschuld.

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

Beispiele

1. Kurzfristige Schulden schließen Aufwandsabgrenzungen (sonstige Verbindlichkeiten) mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Aufwand wird für steuerliche Zwecke bei Zahlung erfasst. *Die steuerliche Basis der sonstigen Verbindlichkeiten ist null.*
2. Kurzfristige Schulden schließen vorausbezahlte Zinserlöse mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Zinserlös wurde bei Zufluss besteuert. *Die steuerliche Basis der vorausbezahlten Zinsen ist null.*
3. Kurzfristige Schulden schließen Aufwandsabgrenzungen (sonstige Verbindlichkeiten) mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Aufwand wurde für steuerliche Zwecke bereits abgezogen. *Die steuerliche Basis der sonstigen Verbindlichkeiten ist 100.*
4. Kurzfristige Schulden schließen passivierte Geldbußen und -strafen mit einem Buchwert von 100 ein. Geldbußen und -strafen sind steuerlich nicht abzugsfähig. *Die steuerliche Basis der passivierten Geldbußen und -strafen beträgt 100 ^(a).*
5. Eine Darlehensverbindlichkeit hat einen Buchwert von 100. Die Rückzahlung des Darlehens zieht keine steuerlichen Konsequenzen nach sich. *Die steuerliche Basis des Darlehens beträgt 100.*

^(a) Bei dieser Analyse bestehen keine abzugsfähigen temporären Differenzen. Eine alternative Analyse besteht darin, dass dem Gesamtbetrag der zahlbaren Geldstrafen und Geldbußen eine steuerliche Basis von null zugeordnet wird und ein Steuersatz von null auf die sich ergebende abzugsfähige temporäre Differenz von 100 angewandt wird. In beiden Fällen besteht kein latenter Steueranspruch.

- 9 Einige Sachverhalte haben zwar eine steuerliche Basis, sie sind jedoch in der Bilanz nicht als Vermögenswerte oder Schulden angesetzt. Beispielsweise werden Forschungskosten bei der Bestimmung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern in der Periode, in welcher sie anfallen, als Aufwand angesetzt, während ihr Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig ist. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der Forschungskosten, der von den Steuerbehörden als ein in zukünftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt wird, und dem Buchwert von null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.
- 10 Ist die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld nicht unmittelbar erkennbar, ist es hilfreich, das Grundprinzip, auf dem dieser Standard aufgebaut ist, heranzuziehen: Ein Unternehmen hat, mit wenigen festgelegten Ausnahmen, eine latente Steuerschuld (einen latenten Steueranspruch) dann anzusetzen, wenn die Realisierung oder die Erfüllung des Buchwerts des Vermögenswerts oder der Schuld zu zukünftigen höheren (niedrigeren) Steuerzahlungen führen würde, als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte. Beispiel C nach Paragraph 51A stellt Umstände dar, in denen es hilfreich sein kann, dieses Grundprinzip heranzuziehen, beispielsweise, wenn die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld von der erwarteten Art der Realisierung oder Erfüllung abhängt.
- 11 In einem Konzernabschluss werden temporäre Differenzen durch den Vergleich der Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden im Konzernabschluss mit der zutreffenden steuerlichen Basis ermittelt. Die steuerliche Basis wird durch Bezugnahme auf eine Steuererklärung für den Konzern in den Ländern ermittelt, in denen eine solche Steuererklärung abgegeben wird. In anderen Ländern wird die steuerliche Basis durch Bezugnahme auf die Steuerklärungen der einzelnen Unternehmen des Konzerns ermittelt.

ANSATZ TATSÄCHLICHER STEUERSCHULDEN UND TATSÄCHLICHER STEUERANSPRÜCHE

- 12 **Die tatsächlichen Ertragsteuern für die laufende und frühere Perioden sind in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen. Falls der auf die laufende und frühere Perioden entfallende und bereits bezahlte Betrag den für diese Perioden geschuldeten Betrag übersteigt, so ist der Unterschiedsbetrag als Vermögenswert anzusetzen.**
- 13 **Der in der Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern einer früheren Periode bestehende Vorteil eines steuerlichen Verlustrücktrags ist als Vermögenswert anzusetzen.**
- 14 Wenn ein steuerlicher Verlust zu einem Verlustrücktrag und zur Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern einer früheren Periode genutzt wird, so setzt ein Unternehmen den Erstattungsanspruch als einen Vermögenswert in der Periode an, in der der steuerliche Verlust entsteht, da es wahrscheinlich ist, dass der Nutzen aus dem Erstattungsanspruch dem Unternehmen zufließen wird und verlässlich ermittelt werden kann.

ANSATZ LATENTER STEUERSCHULDEN UND LATENTER STEUERANSPRÜCHE

ZU VERSTEUERENDE TEMPORÄRE DIFFERENZEN

- 15 **Für alle zu versteuernden temporären Differenzen ist eine latente Steuerschuld anzusetzen, es sei denn, die latente Steuerschuld erwächst aus**
- a) dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts oder
 - b) dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der
 - i) kein Unternehmenszusammenschluss ist,
 - ii) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch den zu versteuernden Gewinn (den steuerlichen Verlust) beeinflusst und
 - iii) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles keine zu versteuernden und abzugsfähigen temporären Differenzen in gleicher Höhe bewirkt.

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

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

Beispiel

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

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

- 17 Einige temporäre Differenzen können entstehen, wenn Ertrag oder Aufwand in einer Periode in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einbezogen werden, aber in einer anderen Periode in den zu versteuernden Gewinn einfließen. Solche temporären Differenzen werden oft als zeitliche Ergebnisunterschiede bezeichnet. Im Folgenden sind Beispiele von temporären Differenzen dieser Art aufgeführt. Es handelt sich dabei um zu versteuernde temporäre Differenzen, welche folglich zu latenten Steuerschulden führen:
- a) Zinserlöse werden im bilanziellen Ergebnis vor Steuern auf Grundlage einer zeitlichen Abgrenzung erfasst, sie können jedoch gemäß einigen Steuergesetzgebungen zum Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlung als zu versteuernder Gewinn behandelt werden. Die steuerliche Basis aller derartigen in der Bilanz angesetzten Forderungen ist null, weil die Umsatzerlöse den zu versteuernden Gewinn erst mit Erhalt der Zahlung beeinflussen.
 - b) Die zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) verwendete Abschreibung kann sich von der zur Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern verwendeten unterscheiden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis, der sich aus den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts abzüglich aller von den Steuerbehörden zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns der laufenden und für frühere Perioden zugelassenen Abschreibungen auf diesen Vermögenswert berechnet. Eine zu versteuernde temporäre Differenz entsteht und erzeugt eine latente Steuerschuld, wenn die steuerliche Abschreibungsrate über der berichteten planmäßigen Abschreibung liegt (falls die steuerliche Abschreibung langsamer ist als die berichtete planmäßige, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die zu einem latenten Steueranspruch führt).
 - c) Entwicklungskosten können bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern zunächst aktiviert und in späteren Perioden abgeschrieben werden; bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns werden sie jedoch in der Periode abgezogen, in der sie anfallen. Solche Entwicklungskosten haben eine steuerliche Basis von null, da sie bereits vom zu versteuernden Gewinn abgezogen wurden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Entwicklungskosten und ihrer steuerlichen Basis von null.
- 18 Temporäre Differenzen entstehen ebenfalls, wenn
- a) die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* mit ihren beizulegenden Zeitwerten angesetzt werden, jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung für Steuerzwecke erfolgt (siehe Paragraph 19),
 - b) Vermögenswerte neu bewertet werden und für Steuerzwecke keine entsprechende Bewertungsanpassung durchgeführt wird (siehe Paragraph 20),
 - c) ein Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Unternehmenszusammenschluss entsteht (siehe Paragraph 21),
 - d) die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld beim erstmaligen Ansatz von dessen bzw. deren anfänglichem Buchwert abweicht, beispielsweise, wenn ein Unternehmen steuerfreie Zuwendungen der öffentlichen Hand für bestimmte Vermögenswerte erhält (siehe Paragraphen 22 und 33), oder
 - e) der Buchwert von Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen sich verändert hat, sodass er sich von der steuerlichen Basis der Beteiligung oder des Anteils unterscheidet (siehe Paragraphen 38–45).

Unternehmenszusammenschlüsse

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

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden

- 20 IFRS gestatten oder verlangen, dass bestimmte Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert bilanziert oder Neubewertet werden (siehe zum Beispiel IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*, IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 16 *Leasingverhältnisse*). In manchen Rechtskreisen beeinflusst die Neubewertung oder eine andere Anpassung eines Vermögenswerts auf den beizulegenden Zeitwert den zu versteuernden Gewinn (den steuerlichen Verlust) der laufenden Berichtsperiode. Als Folge davon wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts angepasst, und es entstehen keine temporären Differenzen. In anderen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder Anpassung eines Vermögenswerts nicht den

zu versteuernden Gewinn der Periode der Neubewertung oder der Anpassung, und demzufolge wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts nicht angepasst. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwerts zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen und der Betrag, der für Steuerzwecke abzugsfähig ist, wird von dem des wirtschaftlichen Nutzens abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines neubewerteten Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis ist eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch. Dies trifft auch zu, wenn

- a) das Unternehmen keine Veräußerung des Vermögenswerts beabsichtigt. In solchen Fällen wird der neubewertete Buchwert des Vermögenswerts durch seine Nutzung realisiert, und dies erzeugt ein zu versteuerndes Ergebnis, das die in den Folgeperioden steuerlich zulässigen Abschreibungen übersteigt, oder
- b) die Steuer auf Kapitalerträge aufgeschoben wird, wenn die Erlöse aus dem Verkauf des Vermögenswerts in ähnliche Vermögenswerte wieder investiert werden. In solchen Fällen wird die Steuerzahlung endgültig bei Verkauf oder Nutzung der ähnlichen Vermögenswerte fällig.

Geschäfts- oder Firmenwert

- 21 Der bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehende Geschäfts- oder Firmenwert wird mit dem Betrag bewertet, um den (a) (b) übersteigt:

- a) die Summe aus
 - i) der übertragenen Gegenleistung, die gemäß IFRS 3 im Allgemeinen zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt wird,
 - ii) dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß IFRS 3 angesetzt werden, und
 - iii) dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert des zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, wenn es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss handelt;
- b) der Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und gemäß IFRS 3 bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.

Viele Steuerbehörden gestatten bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns keine Verminderungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts als abzugsfähigen betrieblichen Aufwand. Außerdem sind die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwerts nach solchen Rechtsordnungen häufig nicht abzugsfähig, wenn ein Tochterunternehmen sein zugrunde liegendes Geschäft veräußert. Bei dieser Rechtslage hat der Geschäfts- oder Firmenwert eine steuerliche Basis von null. Jeglicher Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner steuerlichen Basis von null ist eine zu versteuernde temporäre Differenz. Dieser Standard erlaubt jedoch nicht den Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld, weil der Geschäfts- oder Firmenwert als ein Restwert bewertet wird und der Ansatz der latenten Steuerschuld wiederum eine Erhöhung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zur Folge hätte.

- 21A Nachträgliche Verringerungen einer latenten Steuerschuld, die nicht angesetzt ist, da sie aus einem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts hervorging, werden angesehen, als wären sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden und daher gemäß Paragraph 15(a) nicht angesetzt. Wenn beispielsweise ein Unternehmen einen bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der eine steuerliche Basis von null hat, mit 100 WE ansetzt, untersagt Paragraph 15(a) dem Unternehmen, die daraus entstehende latente Steuerschuld anzusetzen. Wenn das Unternehmen nachträglich einen Wertminderungsaufwand von 20 WE für diesen Geschäfts- oder Firmenwert ansetzt, so wird der Betrag der zu versteuernden temporären Differenz in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert von 100 WE auf 80 WE vermindert mit einer sich daraus ergebenden Wertminderung der nicht angesetzten latenten Steuerschuld. Diese Wertminderung der nicht angesetzten latenten Steuerschuld wird angesehen, als wäre sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden, und ist daher gemäß Paragraph 15(a) vom Ansatz ausgenommen.
- 21B Latente Steuerschulden für zu versteuernde temporäre Differenzen werden jedoch in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert in dem Maße angesetzt, in dem sie nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgehen. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert beispielsweise mit 100 WE angesetzt wird und mit einem Satz von 20 Prozent pro Jahr steuerlich abzugsfähig ist, beginnend im Erwerbsjahr, so beläuft sich die steuerliche Basis des Geschäfts- oder Firmenwerts bei erstmaligem Ansatz auf 100 WE und am Ende des Erwerbsjahrs auf 80 WE. Wenn der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts am Ende des Erwerbsjahrs unverändert bei 100 WE liegt, entsteht am Ende dieses Jahrs eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 WE. Da diese zu versteuernde temporäre Differenz sich nicht auf den erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts bezieht, wird die daraus entstehende latente Steuerschuld angesetzt.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld

- 22 Beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld kann eine temporäre Differenz entstehen, beispielsweise, wenn der Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts teilweise oder insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig ist. Die Bilanzierungsmethode für eine derartige temporäre Differenz hängt von der Art des Geschäftsvorfalles ab, welcher dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts oder der Schuld zugrunde lag:
- Bei einem Unternehmenszusammenschluss setzt ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche an, und dies beeinflusst die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert (siehe Paragraph 19).
 - Falls der Geschäftsvorfall entweder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern oder das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst oder zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen in gleicher Höhe bewirkt, setzt ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche an und erfasst den sich ergebenden latenten Steueraufwand oder Steuerertrag (siehe Paragraph 59).
 - Falls es sich bei dem Geschäftsvorfall nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt und der Geschäftsvorfall weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst und keine zu versteuernden und abzugsfähigen temporären Differenzen in gleicher Höhe bewirkt, würde ein Unternehmen, falls keine Befreiung gemäß den Paragraphen 15 und 24 möglich ist, die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche ansetzen und den Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrags anpassen. Ein Abschluss würde jedoch durch solche Anpassungen unklarer. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard es einem Unternehmen nicht, die sich ergebende latente Steuerschuld oder den sich ergebenden latenten Steueranspruch anzusetzen, und zwar weder beim erstmaligen Ansatz noch in den Folgeperioden (siehe nachstehendes Beispiel). Auch spätere Änderungen bei den nicht angesetzten latenten Steuerschulden oder -ansprüchen, die sich aus der planmäßigen Abschreibung des Vermögenswerts ergeben, werden vom Unternehmen nicht berücksichtigt.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 22(c)

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

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

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

- 22A Es ist möglich, dass ein Geschäftsvorfall, bei dem es sich nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt, zum erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts und einer Schuld führt und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst. Beispielsweise setzt ein Leasingnehmer am Bereitstellungsdatum in der Regel eine Leasingverbindlichkeit und den entsprechenden Betrag als Teil der Kosten eines Nutzungsrechts an. Je nach anwendbarem Steuerrecht können bei einem solchen Geschäftsvorfall beim erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts und der Schuld zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen. Die in den Paragraphen 15 und 24 vorgesehene Befreiung gilt nicht für solche temporären Differenzen, und ein Unternehmen hat daraus resultierende latente Steuerschulden und latente Steueransprüche anzusetzen.
- 23 Gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* stuft der Emittent zusammengesetzter Finanzinstrumente (beispielsweise einer Wandelschuldverschreibung) die Schuldkomponente des Instruments als eine Schuld und die Eigenkapitalkomponente als Eigenkapital ein. In manchen Rechtskreisen ist beim erstmaligen Ansatz die steuerliche Basis der Schuldkomponente gleich dem anfänglichen Betrag der Summe aus Schuld- und Eigenkapitalkomponente. Die entstehende zu versteuernde temporäre Differenz ergibt sich daraus, dass der erstmalige Ansatz der Eigenkapitalkomponente getrennt von demjenigen der Schuldkomponente erfolgt. Daher ist die in Paragraph 15 (b) dargestellte Ausnahme nicht anwendbar. Demzufolge setzt ein Unternehmen die sich ergebende latente Steuerschuld an. Gemäß Paragraph 61A wird die latente Steuerschuld unmittelbar dem Buchwert der Eigenkapitalkomponente belastet. Gemäß Paragraph 58 werden nachfolgende Änderungen der latenten Steuerschuld erfolgswirksam als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) angesetzt.

Abzugsfähige temporäre Differenzen

- 24 Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuernder Gewinn verfügbar sein wird, gegen das die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, es sei denn, der latente Steueranspruch stammt aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld zu einem Geschäftsvorfall, der
- kein Unternehmenszusammenschluss ist,
 - zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst und
 - zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles keine zu versteuernden und abzugsfähigen temporären Differenzen in gleicher Höhe bewirkt.

Für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen ist ein latenter Steueranspruch jedoch gemäß Paragraph 44 anzusetzen.

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

Beispiel

Ein Unternehmen setzt eine Schuld von 100 für kumulierte Gewährleistungskosten hinsichtlich eines Produkts an. Die Gewährleistungskosten für dieses Produkt sind für steuerliche Zwecke erst zu dem Zeitpunkt abzugsfähig, an dem das Unternehmen Gewährleistungsverpflichtungen zahlt. Der Steuersatz beträgt 25 %.

Die steuerliche Basis der Schuld ist null (Buchwert von 100 abzüglich des Betrags, der im Hinblick auf die Schulden in zukünftigen Perioden steuerlich abzugsfähig ist). Mit der Erfüllung der Schuld zu ihrem Buchwert verringert das Unternehmen seinen künftigen zu versteuernden Gewinn um einen Betrag von 100 und verringert folglich seine zukünftigen Steuerzahlungen um 25 (25 % von 100). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert von 100 und der steuerlichen Basis von null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz von 100. Daher setzt das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 25 (25 % von 100) an, vorausgesetzt, es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen in zukünftigen Perioden einen ausreichenden zu versteuernden Gewinn erwirtschaftet, um aus der Verringerung der Steuerzahlungen einen Vorteil zu ziehen.

- 26 Im Folgenden sind Beispiele von abzugsfähigen temporären Differenzen aufgeführt, die latente Steueransprüche zur Folge haben:
- Kosten der betrieblichen Altersversorgung können bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern entsprechend der Leistungserbringung durch den Arbeitnehmer abgezogen werden. Der Abzug zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinns ist hingegen erst zulässig, wenn die Beiträge vom Unternehmen in einen Pensionsfonds eingezahlt werden oder wenn betriebliche Altersversorgungsleistungen vom Unternehmen bezahlt werden. Es besteht eine temporäre Differenz zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrer steuerlichen Basis, wobei die steuerliche Basis der Schuld im Regelfall null ist. Eine derartige abzugsfähige temporäre Differenz hat einen latenten Steueranspruch zur Folge, da die Verminderung des zu versteuernden Gewinns durch die Bezahlung von Beiträgen oder Versorgungsleistungen für das Unternehmen einen Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen bedeutet.
 - Forschungskosten werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern angesetzt, der Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlustes) ist möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der Forschungskosten als dem Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt wird, und dem Buchwert von null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.

- c) Die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden werden mit begrenzten Ausnahmen mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt. Wird eine übernommene Schuld zum Erwerbszeitpunkt angesetzt, die damit verbundenen Kosten bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns aber erst in einer späteren Periode in Abzug gebracht, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ein latenter Steueranspruch entsteht ebenfalls, wenn der beizulegende Zeitwert eines erworbenen identifizierbaren Vermögenswerts geringer als seine steuerliche Basis ist. In beiden Fällen beeinflusst der sich ergebende latente Steueranspruch den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66).
- d) Bestimmte Vermögenswerte können zum beizulegenden Zeitwert bilanziert oder Neubewertet werden, ohne dass eine entsprechende Bewertungsanpassung für steuerliche Zwecke durchgeführt wird (siehe Paragraph 20). Es entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, wenn die steuerliche Basis des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 26(d)

Identifizierung einer abzugsfähigen temporären Differenz am Ende von Jahr 2:

Unternehmen A kauft zu Beginn von Jahr 1 für 1000 WE einen Schuldtitel mit einem Nominalwert von 1000 WE, zahlbar bei Fälligkeit in 5 Jahren mit einem Zinssatz von 2 %, zahlbar am Ende jeden Jahrs. Der Effektivzinssatz beträgt 2 %. Der Schuldtitel wird zum beizulegenden Zeitwert bewertet.

Am Ende von Jahr 2 hat sich der beizulegende Zeitwert des Schuldtitels aufgrund eines Anstiegs der Zinssätze auf 5 % auf 918 WE verringert. Wenn Unternehmen A den Schuldtitel weiter hält, wird es wahrscheinlich alle vertraglich festgelegten Zahlungsströme vereinnahmen.

Etwaige Gewinne (Verluste) aus dem Schuldtitel sind erst zu versteuern (abzugsfähig), wenn sie realisiert werden. Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung oder bei Fälligkeit des Schuldtitels werden für steuerliche Zwecke als Differenz zwischen dem vereinnahmten Betrag und den ursprünglichen Kosten des Schuldtitels berechnet.

Die steuerliche Basis des Schuldtitels sind somit seine ursprünglichen Kosten.

Die Differenz zwischen dem Buchwert des Schuldtitels in der Bilanz des Unternehmens A in Höhe von 918 WE und seiner steuerlichen Basis in Höhe von 1000 WE ergibt am Ende des Jahrs 2 eine abzugsfähige temporäre Differenz von 82 WE (siehe Paragraphen 20 und 26(d)), und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen A erwartet, den Buchwert des Schuldtitels durch Veräußerung oder durch Nutzung (d. h. Halten und Vereinnahmen der vertraglich festgelegten Zahlungsströme) oder durch eine Kombination aus beiden, zu realisieren.

Dies ist darauf zurückzuführen, dass abzugsfähige temporäre Differenzen Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld in der Bilanz und seiner/ihrer steuerlichen Basis sind, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder eine Schuld erfüllt wird (siehe Paragraph 5). Unternehmen A kann bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlustes) bei Veräußerung oder bei Fälligkeit einen Abzug in Höhe der steuerlichen Basis des Vermögenswerts von 1000 WE geltend machen.

- 27 Die Auflösung abzugsfähiger temporärer Differenzen führt zu Abzügen bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns zukünftiger Perioden. Der wirtschaftliche Nutzen in der Form verminderter Steuerzahlungen fließt dem Unternehmen allerdings nur dann zu, wenn es ausreichende zu versteuernde Gewinne erzielt, gegen die die Abzüge saldiert werden können. Daher setzt ein Unternehmen latente Steueransprüche nur an, wenn es wahrscheinlich ist, dass zu versteuernde Gewinne zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können.
- 27A Bei der Beurteilung, ob zu versteuernde Gewinne zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können, berücksichtigt das Unternehmen etwaige im Steuerrecht bestehende Beschränkungen hinsichtlich der Quellen zu versteuernder Gewinne, gegen die es bei der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz Abzüge vornehmen kann. Enthält das Steuerrecht keine solchen Beschränkungen, prüft das Unternehmen jede abzugsfähige temporäre Differenz in Kombination mit allen anderen abzugsfähigen temporären Differenzen. Beschränkt das Steuerrecht dagegen die Möglichkeit zur Verwendung von Verlusten zum Abzug von Einkünften einer bestimmten Art, so wird die abzugsfähige temporäre Differenz nur in Kombination mit anderen abzugsfähigen temporären Differenzen der entsprechenden Art beurteilt.

- 28 Es ist wahrscheinlich, dass der zu versteuernde Gewinn, gegen den eine abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, zur Verfügung stehen wird, wenn ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf dieselbe Steuerbehörde und dasselbe Steuersubjekt vorhanden sind, deren Auflösung erwartet wird
- a) in derselben Periode wie die erwartete Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz oder
 - b) in Perioden, in die steuerliche Verluste aus dem latenten Steueranspruch zurückgetragen oder vorgetragen werden können.
- In solchen Fällen wird der latente Steueranspruch in der Periode, in der die abzugsfähigen temporären Differenzen entstehen, angesetzt.
- 29 Liegen keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf dieselbe Steuerbehörde und dasselbe Steuersubjekt vor, wird der latente Steueranspruch in dem Umfang angesetzt, in dem
- a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Gewinne in Bezug auf dieselbe Steuerbehörde und dasselbe Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz (oder in den Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurückgetragen oder vorgetragen werden kann) zur Verfügung stehen werden. Bei der Einschätzung, ob ein ausreichender zu versteuernder Gewinn in künftigen Perioden zur Verfügung stehen wird,
 - i) vergleicht ein Unternehmen die abzugsfähigen temporären Differenzen mit künftigen zu versteuernden Gewinnen ohne steuerliche Abzugsmöglichkeiten aufgrund der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen. Dieser Vergleich zeigt, inwieweit die künftigen zu versteuernden Gewinne des Unternehmens für einen Abzug der Beträge aus der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen ausreichen; und
 - ii) lässt ein Unternehmen zu versteuernde Beträge außer Acht, die sich aus dem in künftigen Perioden erwarteten Entstehen von abzugsfähigen temporären Differenzen ergeben, weil der latente Steueranspruch aus diesen abzugsfähigen temporären Differenzen seinerseits einen künftigen zu versteuernden Gewinn voraussetzt, um genutzt zu werden; oder
 - b) sich dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Erzeugung eines zu versteuernden Gewinns in geeigneten Perioden bieten.
- 29A Bei der Schätzung der voraussichtlichen künftigen zu versteuernden Gewinne kann die Realisierung eines Teils der Vermögenswerte eines Unternehmens mit einem über dem Buchwert liegenden Betrag angenommen werden, wenn ausreichende Nachweise dafür vorliegen, dass das Unternehmen einen solchen Betrag erzielen wird. Wird zum Beispiel ein Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet, prüft das Unternehmen, ob ausreichende Nachweise dafür vorliegen, dass es den Vermögenswert wahrscheinlich mit einem über dem Buchwert liegenden Betrag realisieren kann. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Unternehmen erwartet, einen festverzinslichen Schuldtitel zu halten und die vertraglich festgelegten Zahlungsströme zu vereinnahmen.
- 30 Steuergestaltungsmöglichkeiten sind Möglichkeiten, die das Unternehmen ergreifen kann, um in einer bestimmten Periode ein zu steuerndes Ergebnis zu erzeugen oder zu erhöhen, bevor ein steuerlicher Verlustvortrag oder eine vorgetragene Steuergutschrift verfällt. Beispielsweise kann nach manchen Steuergesetzgebungen der zu versteuernde Gewinn wie folgt erzeugt oder erhöht werden:
- a) durch Wahl der Besteuerung von Zinserträgen entweder auf der Grundlage des Zuflussprinzips oder der Abgrenzung als ausstehende Forderung,
 - b) durch ein Hinausschieben von bestimmten zulässigen Abzügen vom zu versteuernden Gewinn,
 - c) durch Verkauf und möglicherweise Leaseback von Vermögenswerten, die einen Wertzuwachs erfahren haben, für die aber die steuerliche Basis noch nicht angepasst wurde, um diesen Wertzuwachs zu erfassen, und
 - d) durch Verkauf eines Vermögenswerts, der ein steuerfreies Ergebnis erzeugt (wie, nach manchen Steuergesetzgebungen möglich, einer Staatsobligation), damit ein anderer Vermögenswert gekauft werden kann, der zu steuerndes Ergebnis erzeugt.

Wenn durch die Nutzung von Steuergestaltungsmöglichkeiten ein zu steuernder Gewinn von einer späteren Periode in eine frühere Periode vorgezogen wird, hängt die Verwertung eines steuerlichen Verlustvortrags oder einer vorgetragenen Steuergutschrift noch vom Vorhandensein künftiger zu steuernder Gewinne ab, welche aus anderen Quellen als aus künftig noch entstehenden temporären Differenzen stammen.

31 Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Folge von Verlusten auf, so hat es die Anwendungsleitlinien in den Paragraphen 35 und 36 zu beachten.

32 [gestrichen]

Geschäfts- oder Firmenwert

32A Wenn der Buchwert eines bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwerts geringer als seine steuerliche Basis ist, entsteht aus dem Unterschiedsbetrag ein latenter Steueranspruch. Der latente Steueranspruch, der aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgeht, ist im Rahmen der Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuernder Gewinn bestehen wird, gegen den die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld

33 Ein Fall eines latenten Steueranspruchs aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts liegt vor, wenn eine nicht zu versteuernde Zuwendung der öffentlichen Hand hinsichtlich eines Vermögenswerts bei der Bestimmung des Buchwerts des Vermögenswerts in Abzug gebracht wird, jedoch für steuerliche Zwecke nicht von dem abschreibungsfähigen Betrag (anders gesagt: der steuerlichen Basis) des Vermögenswerts abgezogen wird. Der Buchwert des Vermögenswerts ist geringer als seine steuerliche Basis, und dies führt zu einer abzugsfähigen temporären Differenz. Zuwendungen der öffentlichen Hand dürfen ebenfalls als passivischer Abgrenzungsposten angesetzt werden. In diesem Fall ergibt der Unterschiedsbetrag zwischen dem passivischen Abgrenzungsposten und seiner steuerlichen Basis von null eine abzugsfähige temporäre Differenz. Unabhängig von der vom Unternehmen gewählten Darstellungsmethode darf das Unternehmen den sich ergebenden latenten Steueranspruch aufgrund der in Paragraph 22 aufgeführten Begründung nicht ansetzen.

Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften

34 **Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein künftiger zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, gegen den die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.**

35 Die Kriterien für den Ansatz latenter Steueransprüche aus Vorträgen noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und Steuergutschriften sind die gleichen wie die Kriterien für den Ansatz latenter Steueransprüche aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass ein künftiger zu versteuernder Gewinn möglicherweise nicht zur Verfügung stehen wird. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten oder ungenutzten Steuergutschriften nur in dem Umfang ansetzen, in dem es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder soweit überzeugende Nachweise dafür vorliegen, dass ein ausreichender zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, gegen den die ungenutzten steuerlichen Verluste oder ungenutzten Steuergutschriften vom Unternehmen verwendet werden können. In solchen Fällen sind gemäß Paragraph 82 der Betrag des latenten Steueranspruches und die Art der Nachweise, die den Ansatz rechtfertigen, anzugeben.

36 Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, gegen den noch nicht genutzte steuerliche Verluste oder noch nicht genutzte Steuergutschriften verwendet werden können, sind von einem Unternehmen die folgenden Kriterien zu beachten:

a) ob das Unternehmen ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf dieselbe Steuerbehörde und dasselbe Steuersubjekt hat, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften vor ihrem Verfall verwendet werden können,

b) ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Gewinne erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verfallen,

c) ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten, und

d) ob dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten (siehe Paragraph 30) zur Verfügung stehen, die einen zu versteuernden Gewinn in der Periode erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Der latente Steueranspruch wird in dem Umfang nicht angesetzt, in dem es unwahrscheinlich erscheint, dass der zu versteuernde Gewinn zur Verfügung stehen wird, gegen den die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Erneute Beurteilung von nicht angesetzten latenten Steueransprüchen

- 37 Ein Unternehmen hat zu jedem Abschlussstichtag nicht angesetzte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen. Das Unternehmen setzt einen bislang nicht angesetzten latenten Steueranspruch in dem Umfang an, in dem es wahrscheinlich geworden ist, dass ein künftiger zu versteuernder Gewinn die Realisierung des latenten Steueranspruchs gestatten wird. Beispielsweise kann eine Verbesserung des Geschäftsumfelds es wahrscheinlicher erscheinen lassen, dass das Unternehmen in der Lage sein wird, in der Zukunft einen ausreichenden zu versteuernden Gewinn für den latenten Steueranspruch zu erzeugen, um die in Paragraph 24 oder 34 beschriebenen Ansatzkriterien zu erfüllen. Ein anderes Beispiel liegt vor, wenn ein Unternehmen latente Steueransprüche zum Zeitpunkt eines Unternehmenszusammenschlusses oder nachfolgend erneut beurteilt (siehe Paragraphen 67 und 68).

Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an gemeinschaftlichen Vereinbarungen

- 38 Temporäre Differenzen entstehen, wenn der Buchwert von Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen (d. h. der Anteil des Mutterunternehmens oder des Investors am Nettovermögen des Tochterunternehmens, der Zweigniederlassung, des assoziierten Unternehmens oder des Unternehmens, an dem Beteiligungen gehalten werden, einschließlich des Buchwerts eines Geschäfts- oder Firmenwerts) sich gegenüber der steuerlichen Basis der Beteiligung oder des Anteils (welcher häufig gleich den Anschaffungskosten ist) unterschiedlich entwickelt. Solche Unterschiede können aus einer Reihe unterschiedlicher Umstände entstehen, beispielsweise
- a) dem Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und gemeinschaftlichen Vereinbarungen,
 - b) Änderungen der Wechselkurse, wenn ein Mutterunternehmen und sein Tochterunternehmen ihren jeweiligen Sitz in unterschiedlichen Ländern haben, und
 - c) einer Verminderung des Buchwerts der Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen auf seinen erzielbaren Betrag.

Im Konzernabschluss kann sich die temporäre Differenz von der temporären Differenz für diese Beteiligung im Einzelabschluss des Mutterunternehmens unterscheiden, falls das Mutterunternehmen die Beteiligung in seinem Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten oder dem Neubewertungsbetrag bilanziert.

- 39 **Ein Unternehmen hat eine latente Steuerschuld für alle zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen anzusetzen, ausgenommen in dem Umfang, in dem die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:**
- a) **das Mutterunternehmen, der Investor, das Partnerunternehmen oder der gemeinschaftlich Tätige ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern, und**
 - b) **es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.**

- 40 Da ein Mutterunternehmen die Dividendenpolitik seines Tochterunternehmens beherrscht, ist es in der Lage, den Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenzen in Verbindung mit dieser Beteiligung zu steuern (einschließlich der temporären Differenzen, die nicht nur aus thesaurierten Gewinnen, sondern auch aus Unterschiedsbeträgen infolge von Währungsumrechnung resultieren). Außerdem wäre es häufig in der Praxis nicht möglich, den Betrag der Ertragsteuern zu bestimmen, der bei Auflösung der temporären Differenz zahlbar wäre. Daher hat das Mutterunternehmen eine latente Steuerschuld nicht anzusetzen, wenn es bestimmt hat, dass diese Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. Die gleichen Überlegungen gelten für Beteiligungen an Zweigniederlassungen.

- 41 Ein Unternehmen bewertet die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden in seiner funktionalen Währung (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*). Wird der zu versteuernde Gewinn oder der steuerliche Verlust (und somit die steuerliche Basis seiner nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) in der Fremdwährung ausgedrückt, so haben Änderungen der Wechselkurse temporäre Differenzen zur Folge, woraus sich eine latente Steuerschuld oder (unter Beachtung des Paragraphen 24) ein latenter Steueranspruch ergibt. Die sich ergebende latente Steuer wird erfolgswirksam erfasst (siehe Paragraph 58).

- 42 Ein Investor, der eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen hält, beherrscht dieses Unternehmen nicht und ist im Regelfall nicht in einer Position, dessen Dividendenpolitik zu bestimmen. Daher setzt ein Investor eine latente Steuerschuld aus einer zu versteuernden temporären Differenz in Verbindung mit seiner Beteiligung am assoziierten Unternehmen an, falls nicht in einem Vertrag bestimmt ist, dass die Gewinne des assoziierten Unternehmens in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. In einigen Fällen ist ein Investor möglicherweise nicht in der Lage, den Betrag der Steuern zu ermitteln, die bei der Realisierung der Anschaffungskosten seiner Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen fällig wären. Er kann jedoch in solchen Fällen ermitteln, dass diese einem Mindestbetrag entsprechen oder ihn übersteigen. In solchen Fällen wird die latente Steuerschuld mit diesem Betrag bewertet.

- 43 Die zwischen den Parteien einer gemeinschaftlichen Vereinbarung getroffene Vereinbarung befasst sich im Regelfall mit der Gewinnaufteilung und der Festsetzung, ob Entscheidungen in diesen Angelegenheiten die einstimmige Zustimmung aller Parteien oder einer Gruppe der Parteien erfordern. Wenn das Partnerunternehmen oder der gemeinschaftlich Tätige den Zeitpunkt der Ausschüttung seines Anteils an den Gewinnen der gemeinschaftlichen Vereinbarung steuern kann und wenn es wahrscheinlich ist, dass sein Gewinnanteil in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet wird, wird eine latente Steuerschuld nicht angesetzt.
- 44 **Ein Unternehmen hat einen latenten Steueranspruch für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen ausschließlich in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist,**
- a) **dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit auflösen wird und**
- b) **dass der zu versteuernde Gewinn zur Verfügung stehen wird, gegen den die temporäre Differenz verwendet werden kann.**
- 45 Bei der Entscheidung, ob ein latenter Steueranspruch für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit seinen Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie seinen Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen anzusetzen ist, hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 28 bis 31 beschriebenen Anwendungsleitlinien zu beachten.

BEWERTUNG

- 46 **Tatsächliche Ertragsteuerschulden (Ertragsteueransprüche) für die laufende Berichtsperiode und für frühere Perioden sind mit dem Betrag zu bewerten, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden (eine Erstattung von den Steuerbehörden) erwartet wird, und zwar auf der Grundlage von Steuersätzen (und Steuervorschriften), die am Abschlussstichtag gelten oder angekündigt sind.**
- 47 **Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind anhand der Steuersätze zu bewerten, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert wird oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die am Abschlussstichtag gelten oder angekündigt sind.**
- 48 Tatsächliche und latente Steueransprüche und Steuerschulden sind im Regelfall anhand der Steuersätze (und Steuervorschriften) zu bewerten, die Gültigkeit haben. In manchen Steuergesetzgebungen hat die Ankündigung von Steuersätzen (und Steuervorschriften) durch die Regierung jedoch die Wirkung einer tatsächlichen Inkraftsetzung. Die Inkraftsetzung kann erst mehrere Monate nach der Ankündigung erfolgen. Unter diesen Umständen sind Steueransprüche und Steuerschulden auf der Grundlage des angekündigten Steuersatzes (und der angekündigten Steuervorschriften) zu bewerten.
- 49 Sind unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses anzuwenden, sind latente Steueransprüche und latente Steuerschulden mit den Durchschnittssätzen zu bewerten, deren Anwendung auf den zu versteuernden Gewinn (den steuerlichen Verlust) in den Perioden erwartet wird, in denen sich die temporären Differenzen den Erwartungen zufolge auflösen werden.
- 50 [gestrichen]
- 51 **Bei der Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche sind die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Abschlussstichtag erwartet, den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren oder seiner Schulden zu erfüllen.**
- 51A Nach manchen Steuergesetzgebungen kann die Art und Weise, in der ein Unternehmen den Buchwert eines Vermögenswerts realisiert oder den Buchwert einer Schuld erfüllt, entweder einen oder beide der folgenden Parameter beeinflussen:
- a) den anzuwendenden Steuersatz, wenn das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder den Buchwert der Schuld erfüllt, und
- b) die steuerliche Basis des Vermögenswerts (der Schuld).

In solchen Fällen bewertet ein Unternehmen latente Steuerschulden und latente Steueransprüche unter Anwendung des Steuersatzes und der steuerlichen Basis, die der erwarteten Art und Weise der Realisierung oder der Erfüllung entsprechen.

Beispiel A

Eine Sachanlage hat einen Buchwert von 100 und eine steuerliche Basis von 60. Ein Steuersatz von 20 % wäre bei einem Verkauf der Sachanlage anwendbar, und ein Steuersatz von 30 % wäre bei anderen Erträgen anwendbar.

Das Unternehmen setzt eine latente Steuerschuld von 8 (20 % von 40) an, falls es erwartet, die Sachanlage ohne weitere Nutzung zu verkaufen, und eine latente Steuerschuld von 12 (30 % von 40), falls es erwartet, die Sachanlage zu behalten und durch ihre Nutzung ihren Buchwert zu realisieren.

Beispiel B

Eine Sachanlage mit Anschaffungskosten von 100 und einem Buchwert von 80 wird mit 150 neu bewertet. Für steuerliche Zwecke erfolgt keine entsprechende Bewertungsanpassung. Die kumulierte planmäßige Abschreibung für Steuerzwecke beträgt 30, und der Steuersatz ist 30 %. Falls die Sachanlage für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis einbezogen, die Verkaufserlöse, welche die Anschaffungskosten übersteigen, sind aber nicht zu versteuern.

Die steuerliche Basis der Sachanlage ist 70, und es liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80 vor. Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung der Sachanlage zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, kann aber lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage besteht eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80). Erwartet das Unternehmen die Realisierung des Buchwerts durch den sofortigen Verkauf der Sachanlage für 150, wird die latente Steuerschuld wie folgt berechnet:

	Zu versteuernde temporäre Differenz	Steuersatz	Latente Steuerschuld
Kumulierte steuerliche Abschreibung	30	30 %	9
Die Anschaffungskosten übersteigender Erlös	50	null	—
Summe	80		9

(Hinweis: Gemäß Paragraph 61A wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, im sonstigen Ergebnis erfasst.)

Beispiel C

Der Sachverhalt entspricht Beispiel B, mit folgender Ausnahme: Falls die Sachanlage für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte steuerliche Abschreibung in das zu versteuernde Ergebnis aufgenommen (besteuert zu 30 %) und der Verkaufserlös wird mit 40 % besteuert (nach Abzug von inflationsbereinigten Anschaffungskosten von 110).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung der Sachanlage zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, kann aber lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage beträgt die steuerliche Basis 70, es besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80, und - wie in Beispiel B - eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch den sofortigen Verkauf der Sachanlage für 150 zu realisieren, kann es die indizierten Anschaffungskosten von 110 in Abzug bringen. Der Reinerlös von 40 wird mit 40 % besteuert. Zusätzlich wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis mit aufgenommen und mit 30 % besteuert. Auf dieser Grundlage beträgt die steuerliche Basis 80 (110 abzüglich 30), es besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 70 und eine latente Steuerschuld von 25 (40 % von 40 und 30 % von 30). Ist die steuerliche Basis in diesem Beispiel nicht unmittelbar erkennbar, kann es hilfreich sein, das in Paragraph 10 beschriebene Grundprinzip heranzuziehen.

(Hinweis: Gemäß Paragraph 61A wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, im sonstigen Ergebnis erfasst.)

- 51B Ergibt sich aus einem nach dem Neubewertungsmodell in IAS 16 bewerteten nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswert eine latente Steuerschuld oder ein latenter Steueranspruch, ist bei der Bewertung der latenten Steuerschuld oder des latenten Steueranspruchs den steuerlichen Konsequenzen Rechnung zu tragen, die sich aus der Realisierung des Buchwerts dieses Vermögenswerts durch seinen Verkauf ergäben, unabhängig davon, nach welcher Methode der Buchwert ermittelt worden ist. Sieht das Steuerrecht für den zu versteuernden Betrag aus dem Verkauf eines Vermögenswerts einen anderen Steuersatz vor als für den zu versteuernden Betrag aus der Nutzung eines Vermögenswerts, so ist bei der Bewertung der mit einem nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswert im Zusammenhang stehenden latenten Steuerschuld oder des entsprechenden latenten Steueranspruchs deshalb erstgenannter Steuersatz anzuwenden.
- 51C Ergibt sich aus einer nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewerteten, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie eine latente Steuerschuld oder ein latenter Steueranspruch, besteht die widerlegbare Vermutung, dass der Buchwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie durch Verkauf realisiert wird. Sofern diese Vermutung nicht widerlegt ist, ist bei der Bewertung der latenten Steuerschuld oder des latenten Steueranspruchs daher den steuerlichen Konsequenzen einer vollständigen Realisierung des Buchwerts der Immobilie durch Verkauf Rechnung zu tragen. Diese Vermutung ist widerlegt, wenn die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie abschreibungsfähig ist und im Rahmen eines Geschäftsmodells gehalten wird, das darauf abzielt, den gesamten wirtschaftlichen Nutzen dieser Immobilie im Laufe der Zeit im Wesentlichen zu verbrauchen statt sie zu verkaufen. Wird die Vermutung widerlegt, gelten die Vorschriften der Paragraphen 51 und 51A.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 51C

Eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie mit Anschaffungskosten von 100 und einem beizulegenden Zeitwert von 150 wird nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertet. Sie umfasst ein Grundstück mit Anschaffungskosten von 40 und einem beizulegenden Zeitwert von 60 sowie ein Gebäude mit Anschaffungskosten von 60 und einem beizulegenden Zeitwert von 90. Die Nutzungsdauer des Grundstücks ist unbegrenzt.

Die kumulierte Abschreibung des Gebäudes zu Steuerzwecken beträgt 30. Nicht realisierte Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie wirken sich nicht auf den zu versteuernden Gewinn aus. Wird die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie für mehr als die Anschaffungskosten verkauft, wird die Wertaufholung der kumulierten steuerlichen Abschreibung von 30 in den zu versteuernden Gewinn aufgenommen und mit einem regulären Satz von 30 % versteuert. Für Verkaufserlöse, die über die Anschaffungskosten hinausgehen, sieht das Steuerrecht Steuersätze von 25 % (Vermögenswerte, die weniger als zwei Jahre gehalten werden) und 20 % (Vermögenswerte, die zwei Jahre oder länger gehalten werden) vor.

Da die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertet wird, besteht die widerlegbare Vermutung, dass das Unternehmen den Buchwert dieser Immobilie vollständig durch Verkauf realisieren wird. Wird diese Vermutung nicht widerlegt, spiegelt die latente Steuer auch dann die steuerlichen Konsequenzen der vollständigen Realisierung des Buchwerts der Immobilie durch Verkauf wider, wenn das Unternehmen vor dem Verkauf mit Mieteinnahmen aus dieser Immobilie rechnet.

Bei Verkauf ist die steuerliche Basis des Grundstücks 40 und liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 (60 – 40) vor. Bei Verkauf ist die steuerliche Basis des Gebäudes 30 (60 – 30) und es liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 60 (90 – 30) vor. Damit beträgt die zu versteuernde temporäre Differenz für die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie insgesamt 80 (20 + 60).

Gemäß Paragraph 47 ist der Steuersatz der für die Periode, in der die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie realisiert wird, erwartete Satz. Falls das Unternehmen erwartet, die Immobilie nach einer Haltezeit von mehr als zwei Jahren zu veräußern, errechnet sich die daraus resultierende latente Steuerschuld deshalb wie folgt:

	Zu versteuernde temporäre Differenz	Steuersatz	Latente Steuerschuld
Kumulierte steuerliche Abschreibung	30	30 %	9
Die Anschaffungskosten übersteigender Erlös	50	20 %	10
Summe	80		19

Falls das Unternehmen erwartet, die Immobilie nach einer Haltezeit von weniger als zwei Jahren zu veräußern, würde in der obigen Berechnung auf die über die Anschaffungskosten hinausgehenden Erlöse anstelle des Satzes von 20 % ein Satz von 25 % angewandt.

Wird das Gebäude stattdessen im Rahmen eines Geschäftsmodells gehalten, das darauf abzielt, den gesamten wirtschaftlichen Nutzen des Gebäudes im Laufe der Zeit im Wesentlichen zu verbrauchen, statt es zu verkaufen, wäre diese Vermutung für das Gebäude widerlegt. Das Grundstück dagegen ist nicht abschreibungsfähig. Für das Grundstück wäre die Vermutung der Realisierung durch Verkauf deshalb nicht widerlegt. Dementsprechend würde die latente Steuerschuld die steuerlichen Konsequenzen einer Realisierung des Buchwerts des Gebäudes durch Nutzung und des Buchwerts des Grundstücks durch Verkauf widerspiegeln.

Bei Nutzung ist die steuerliche Basis des Gebäudes 30 ($60 - 30$) und liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 60 ($90 - 30$) vor, woraus sich eine latente Steuerschuld von 18 (30 % von 60) ergibt.

Bei Verkauf ist die steuerliche Basis des Grundstücks 40 und liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 ($60 - 40$) vor, woraus sich eine latente Steuerschuld von 4 (20 % von 20) ergibt.

Wird die Vermutung der Realisierung durch Verkauf für das Gebäude widerlegt, beträgt die latente Steuerschuld für die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie folglich 22 ($18 + 4$).

- 51D Die widerlegbare Vermutung nach Paragraph 51C gilt auch dann, wenn sich aus der Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie bei einem Unternehmenszusammenschluss eine latente Steuerschuld oder ein latenter Steueranspruch ergibt und das Unternehmen diese als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in der Folge nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts bewertet.
- 51E Von den Paragraphen 51B–51D unberührt bleibt die Pflicht, bei Ansatz und Bewertung latenter Steueransprüche nach den Grundsätzen der Paragraphen 24–33 (abzugsfähige temporäre Differenzen) und 34–36 (noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften) dieses Standards zu verfahren.
- 52 [verschoben und in 51A unnummeriert]
- 52A In manchen Rechtskreisen sind Ertragsteuern einem erhöhten oder verminderten Steuersatz unterworfen, falls das Nettoergebnis oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. In einigen anderen Rechtskreisen werden Ertragsteuern erstattet oder sind nachzuzahlen, falls das Nettoergebnis oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. Unter diesen Umständen sind die tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. Steuerschulden mit dem Steuersatz, der auf nicht ausgeschüttete Gewinne anzuwenden ist, zu bewerten.
- 52B [gestrichen]

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 52A und 57A

Das folgende Beispiel behandelt die Bewertung von tatsächlichen und latenten Steueransprüchen und -schulden eines Unternehmens in einem Land, in dem die Ertragsteuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne (50 %) höher sind und ein Betrag erstattet wird, wenn die Gewinne ausgeschüttet werden. Der Steuersatz auf ausgeschüttete Gewinne beträgt 35 %. Am Abschlussstichtag, 31. Dezember 20X1, hat das Unternehmen keine Verbindlichkeiten für Dividenden, die zur Auszahlung nach dem Abschlussstichtag vorgeschlagen oder beschlossen wurden, zu passivieren. Daraus resultiert, dass im Jahr 20X1 keine Dividenden berücksichtigt wurden. Das zu versteuernde Ergebnis für das Jahr 20X1 beträgt 100 000. Die zu versteuernde temporäre Differenz für das Jahr 20X1 beträgt 40 000.

Das Unternehmen setzt eine tatsächliche Steuerschuld und einen tatsächlichen Steueraufwand von 50 000 an. Es wird kein Vermögenswert für den potenziell für künftige Dividendenzahlungen zu erstattenden Betrag angesetzt. Das Unternehmen setzt auch eine latente Steuerschuld und einen latenten Steueraufwand von 20 000 (50 % von 40 000) an, die die Ertragsteuern darstellen, die das Unternehmen bezahlen wird, wenn es den Buchwert der Vermögenswerte realisiert oder den Buchwert der Schulden erfüllt, und zwar auf der Grundlage des Steuersatzes für nicht ausgeschüttete Gewinne.

Am 15. März 20X2 setzt das Unternehmen Dividenden aus früheren Betriebsergebnissen in Höhe von 10 000 als Verbindlichkeiten an.

Das Unternehmen setzt am 15. März 20X2 die Erstattung von Ertragsteuern in Höhe von 1500 (15 % der als Verbindlichkeit angesetzten Dividendenzahlung) als einen tatsächlichen Steueranspruch und als eine Minderung des Ertragsteueraufwands für das Jahr 20X2 an.

53 Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind nicht abzuzinsen

- 54 Die verlässliche Ermittlung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden auf der Grundlage einer Abzinsung erfordert eine detaillierte Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder temporären Differenz. In vielen Fällen ist eine solche Aufstellung nicht durchführbar oder aufgrund ihrer Komplexität nicht vertretbar. Demzufolge ist die Verpflichtung zu einer Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden nicht sachgerecht. Ein Wahlrecht zur Abzinsung würde zu latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden führen, die zwischen den Unternehmen nicht vergleichbar wären. Daher ist gemäß diesem Standard die Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden weder erforderlich noch gestattet.
- 55 Die Bestimmung temporärer Differenzen erfolgt aufgrund des Buchwerts eines Vermögenswerts oder einer Schuld. Dies trifft auch dann zu, wenn der Buchwert seinerseits auf Grundlage einer Abzinsung ermittelt wurde, beispielsweise im Falle von Pensionsverpflichtungen (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*).
- 56 **Der Buchwert eines latenten Steueranspruchs ist zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen. Ein Unternehmen hat den Buchwert eines latenten Steueranspruchs in dem Umfang zu mindern, in dem es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass ein ausreichender zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, um den latenten Steueranspruch entweder teilweise oder insgesamt zu nutzen. Alle derartigen Minderungen sind in dem Umfang wieder aufzuholen, in dem es wahrscheinlich wird, dass ein ausreichender zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird.**

ANSATZ TATSÄCHLICHER UND LATENTER STEUERN

- 57 Die Bilanzierung der Auswirkungen tatsächlicher und latenter Steuern eines Geschäftsvorfalles oder eines anderen Ereignisses hat mit der Bilanzierung des Geschäftsvorfalles oder des Ereignisses selbst konsistent zu sein. Dieses Prinzip wird in den Paragraphen 58 bis 68C festgelegt.
- 57A Ein Unternehmen hat ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen (im Sinne von IFRS 9) dann zu erfassen, wenn es die Verpflichtung zur Dividendenausschüttung ansetzt. Ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen sind mehr mit Geschäften oder Ereignissen der Vergangenheit verbunden, die ausschüttungsfähige Gewinne generiert haben, als mit der Ausschüttung an die Eigentümer. Aus diesem Grund sind ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen – je nachdem, wie das Unternehmen diese vergangenen Geschäfte oder Ereignisse ursprünglich erfasst hat – im Periodenergebnis, im sonstigen Ergebnis oder im Eigenkapital zu erfassen.

Erfolgswirksam erfasste Posten

- 58 **Tatsächliche und latente Steuern sind als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in den Gewinn oder Verlust der Periode einzubeziehen, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer herrührt aus**
- a) **einem Geschäftsvorfall oder Ereignis, der bzw. das in derselben oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital angesetzt wird (siehe Paragraphen 61A–65), oder**
- b) **einem Unternehmenszusammenschluss (mit Ausnahme des Erwerbs eines Tochterunternehmens durch eine Investmentgesellschaft im Sinne von IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, wenn das Tochterunternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden muss) (siehe Paragraphen 66–68).**
- 59 Die meisten latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche entstehen dort, wo Ertrag oder Aufwand in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einer Periode einbezogen werden, jedoch im zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust) einer anderen Periode erfasst werden. Die sich daraus ergebende latente Steuer wird erfolgswirksam erfasst. Beispiele dafür sind:
- a) Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden werden rückwirkend geleistet und gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* oder IFRS 9 *Finanzinstrumente* in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einbezogen, die Berücksichtigung im zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust) erfolgt dagegen auf Grundlage des Zahlungsmittelflusses;

b) Kosten für immaterielle Vermögenswerte werden gemäß IAS 38 aktiviert und erfolgswirksam planmäßig abgeschrieben, der Abzug für steuerliche Zwecke erfolgt aber, wenn sie anfallen.

60 Der Buchwert latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden kann sich verändern, auch wenn der Betrag der damit verbundenen temporären Differenzen nicht geändert wird. Dies kann beispielsweise aus Folgendem resultieren:

- a) einer Änderung der Steuersätze oder Steuervorschriften,
- b) einer erneuten Beurteilung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche oder
- c) einer Änderung der erwarteten Art und Weise der Realisierung eines Vermögenswerts.

Die sich ergebende latente Steuer ist erfolgswirksam zu erfassen, ausgenommen in dem Umfang, in dem sie sich auf Posten bezieht, welche früher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurden (siehe Paragraph 63).

Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden

61 [gestrichen]

61A Tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern sind außerhalb des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die in derselben oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden. Dementsprechend sind tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern in Zusammenhang mit Posten, die in derselben oder einer anderen Periode

- a) im sonstigen Ergebnis erfasst werden, im sonstigen Ergebnis zu erfassen (siehe Paragraph 62).**
- b) direkt im Eigenkapital erfasst werden, direkt im Eigenkapital zu erfassen (siehe Paragraph 62A).**

62 Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die Erfassung bestimmter Posten im sonstigen Ergebnis. Beispiele solcher Posten sind:

- a) eine Änderung im Buchwert infolge einer Neubewertung von Sachanlagen (siehe IAS 16) und
- b) [gestrichen]
- c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21).
- d) [gestrichen]

62A Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:

- a) eine Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden, die rückwirkend angewandt wird, oder infolge einer Fehlerkorrektur (siehe IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*) und
- b) beim erstmaligen Ansatz der Eigenkapitalkomponente eines zusammengesetzten Finanzinstruments entstehende Beträge (siehe Paragraph 23).

63 In außergewöhnlichen Umständen kann es schwierig sein, den Betrag der tatsächlichen und latenten Steuer zu ermitteln, der sich auf Posten bezieht, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst werden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn

- a) die Ertragsteuersätze abgestuft sind und es unmöglich ist, den Steuersatz zu ermitteln, zu dem ein bestimmter Bestandteil des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) besteuert wurde,
- b) eine Änderung des Steuersatzes oder anderer Steuervorschriften einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld beeinflusst, der bzw. die vollständig oder teilweise mit einem Posten in Zusammenhang steht, der vorher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurde, oder
- c) ein Unternehmen entscheidet, dass ein latenter Steueranspruch anzusetzen ist oder nicht mehr in voller Höhe anzusetzen ist und der latente Steueranspruch sich (insgesamt oder teilweise) auf einen Posten bezieht, der vorher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurde.

In solchen Fällen wird die tatsächliche und latente Steuer in Bezug auf Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden, auf Basis einer angemessenen anteiligen Verteilung der tatsächlichen und latenten Steuer des Unternehmens in der betreffenden Steuergesetzgebung errechnet, oder es wird ein anderes Verfahren gewählt, welches unter den vorliegenden Umständen eine sachgerechtere Verteilung ermöglicht.

- 64 IAS 16 legt nicht fest, ob ein Unternehmen in jeder Periode einen Betrag aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen zu übertragen hat, der dem Unterschiedsbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung eines neubewerteten Vermögenswerts und der planmäßigen Abschreibung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts entspricht. Falls ein Unternehmen eine solche Übertragung durchführt, ist der zu übertragende Betrag nach Abzug aller damit verbundenen latenten Steuern zu ermitteln. Entsprechende Überlegungen finden Anwendung auf Übertragungen bei der Veräußerung von Sachanlagen.
- 65 Wird ein Vermögenswert für steuerliche Zwecke neubewertet und bezieht sich diese Neubewertung auf eine bilanzielle Neubewertung einer früheren Periode oder auf eine, die den Erwartungen zufolge in einer künftigen Periode durchgeführt werden soll, werden die steuerlichen Auswirkungen sowohl der Neubewertung des Vermögenswerts als auch der Anpassung der steuerlichen Basis im sonstigen Ergebnis in den Perioden erfasst, in denen sie sich ereignen. Ist die Neubewertung für steuerliche Zwecke jedoch nicht mit einer bilanziellen Neubewertung einer früheren oder einer für zukünftige Perioden erwarteten bilanziellen Neubewertung verbunden, werden die steuerlichen Auswirkungen der Anpassung der steuerlichen Basis erfolgswirksam erfasst.
- 65A Wenn ein Unternehmen Dividenden an seine Anteilseigner zahlt, ist es unter Umständen verpflichtet, einen Teil der Dividenden im Namen der Anteilseigner an die Steuerbehörden zu zahlen. In vielen Ländern wird diese Steuer als Quellensteuer bezeichnet. Ein solcher Betrag, der an die Steuerbehörden zu zahlen ist oder gezahlt wurde, ist direkt mit dem Eigenkapital als Teil der Dividenden zu verrechnen.

Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses

- 66 Wie in den Paragraphen 19 und 26(c) erläutert, können temporäre Differenzen bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehen. Gemäß IFRS 3 setzt ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, in dem sie die Ansatzkriterien des Paragraphen 24 erfüllen) oder latenten Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden zum Erwerbszeitpunkt an. Folglich beeinflussen jene latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Gewinn, der aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert erfasst wurde. Gemäß Paragraph 15(a) setzt ein Unternehmen jedoch keine latenten Steuerschulden an, die aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden sind.
- 67 Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses könnte sich die Wahrscheinlichkeit, dass ein Erwerber einen latenten Steueranspruch aus der Zeit vor dem Zusammenschluss realisiert, ändern. Ein Erwerber kann es für wahrscheinlich halten, dass er seinen eigenen latenten Steueranspruch, der vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzt war, realisieren wird. Beispielsweise kann ein Erwerber in der Lage sein, den Vorteil seiner noch nicht genutzten steuerlichen Verluste gegen den zukünftigen zu versteuernden Gewinn des erworbenen Unternehmens zu verwenden. Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses könnte es alternativ nicht mehr wahrscheinlich sein, dass mit zukünftig zu versteuerndem Gewinn der latente Steueranspruch realisiert werden kann. In solchen Fällen erfasst der Erwerber eine Änderung des latenten Steueranspruchs in der Periode des Unternehmenszusammenschlusses, schließt diese Änderung jedoch nicht als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ein. Deshalb berücksichtigt der Erwerber ihn bei der Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder des Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erfasst wird, nicht.
- 68 Der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens könnte die Kriterien für einen gesonderten Ansatz zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes eines Unternehmenszusammenschlusses nicht erfüllen, aber könnte nachträglich realisiert werden.

Ein Unternehmen hat erworbene latente Steuervorteile, die es nach dem Unternehmenszusammenschluss realisiert, wie folgt zu erfassen:

- a) Erworbene latente Steuervorteile, die innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst werden und sich aus neuen Informationen über Fakten und Umstände ergeben, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden, sind zur Verringerung des Buchwerts eines Geschäfts- oder Firmenwerts, der in Zusammenhang mit diesem Erwerb steht, anzuwenden. Wenn der Buchwert dieses Geschäfts- oder Firmenwerts gleich null ist, sind alle verbleibenden latenten Steuervorteile im Ergebnis zu erfassen.
- b) Alle anderen realisierten erworbenen latenten Steuervorteile sind im Ergebnis zu erfassen (oder nicht im Ergebnis, sofern es dieser Standards verlangt).

Tatsächliche und latente Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen

- 68A In manchen Rechtskreisen kann ein Unternehmen im Zusammenhang mit Vergütungen, die in Anteilen, Anteilsoptionen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens abgegolten werden, einen Steuerabzug (d. h. einen Betrag, der bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns abzugsfähig ist) in Anspruch nehmen. Die Höhe dieses Steuerabzugs kann sich vom kumulativen Vergütungsaufwand unterscheiden und in einer späteren Bilanzierungsperiode anfallen. Beispielsweise kann ein Unternehmen in einigen Rechtskreisen den Verbrauch der als Gegenleistung für gewährte Anteilsoptionen erhaltenen Arbeitsleistungen gemäß IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* als Aufwand erfassen, jedoch erst bei Ausübung der Anteilsoptionen einen Steuerabzug geltend machen, dessen Höhe nach dem Anteilspreis des Unternehmens am Tag der Ausübung bewertet wird.
- 68B Wie bei den in den Paragraphen 9 und 26(b) erörterten Forschungskosten ist der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der bisher erhaltenen Arbeitsleistungen (als Betrag, dessen Abzug in den zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden gestattet wird) und dem Buchwert von null eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ist der Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt ist, am Ende der Berichtsperiode nicht bekannt, ist er anhand der zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen zu schätzen. Wenn beispielsweise die Höhe des Betrags, der von den Steuerbehörden als in künftigen Perioden abzugsfähig anerkannt wird, vom Anteilspreis des Unternehmens zu einem künftigen Zeitpunkt abhängig ist, muss zur Ermittlung der abzugsfähigen temporären Differenz der Anteilspreis des Unternehmens am Ende der Berichtsperiode herangezogen werden.
- 68C Wie in Paragraph 68A aufgeführt, kann sich der steuerlich absetzbare Betrag (oder der gemäß Paragraph 68B berechnete voraussichtliche künftige Steuerabzug) von dem dazugehörigen kumulativen Vergütungsaufwand unterscheiden. Paragraph 58 des Standards verlangt, dass tatsächliche und latente Steuern als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in den Gewinn oder Verlust der Periode einzubeziehen sind, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer (a) aus einem Geschäftsvorfall oder einem Ereignis herrührt, der bzw. das in derselben oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wird, oder (b) aus einem Unternehmenszusammenschluss (mit Ausnahme des Erwerbs eines Tochterunternehmens durch eine Investmentgesellschaft, wenn das Tochterunternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden muss). Wenn der steuerlich absetzbare Betrag (oder der geschätzte künftige Steuerabzug) den Betrag des dazugehörigen kumulativen Vergütungsaufwands übersteigt, weist dies darauf hin, dass sich der Steuerabzug nicht nur auf den Vergütungsaufwand, sondern auch auf einen Eigenkapitalposten bezieht. In dieser Situation ist der Überschuss der verbundenen tatsächlichen und latenten Steuern direkt im Eigenkapital zu erfassen.

DARSTELLUNG

Steueransprüche und Steuerschulden

69 [gestrichen]

70 [gestrichen]

Saldierung

71 **Ein Unternehmen hat tatsächliche Steueransprüche und tatsächliche Steuerschulden nur dann zu saldieren, wenn es**

a) ein einklagbares Recht hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen, und

b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung des betreffenden Vermögenswerts die dazugehörige Schuld abzulösen.

72 Obwohl tatsächliche Steueransprüche und Steuerschulden voneinander getrennt angesetzt und bewertet werden, erfolgt eine Saldierung in der Bilanz dann, wenn die Kriterien analog erfüllt sind, die für Finanzinstrumente in IAS 32 angegeben sind. Ein Unternehmen wird im Regelfall ein einklagbares Recht zur Aufrechnung eines tatsächlichen Steueranspruchs gegen eine tatsächliche Steuerschuld haben, wenn diese in Verbindung mit Ertragsteuern stehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden, und die Steuerbehörde dem Unternehmen gestattet, eine einzige Nettzahlung zu leisten oder zu empfangen.

73 In einem Konzernabschluss wird ein tatsächlicher Steueranspruch eines Konzernunternehmens nur dann gegen eine tatsächliche Steuerschuld eines anderen Konzernunternehmens saldiert, wenn die betreffenden Unternehmen ein einklagbares Recht haben, nur eine einzige Nettzahlung zu leisten oder zu empfangen, und die Unternehmen beabsichtigen, auch lediglich eine Nettzahlung zu leisten oder zu empfangen bzw. gleichzeitig den Anspruch zu realisieren und die Schuld abzulösen.

74 **Ein Unternehmen hat latente Steueransprüche und latente Steuerschulden nur dann zu saldieren, wenn**

a) das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steueransprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat und

b) die latenten Steueransprüche und die latenten Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden für

i) entweder dasselbe Steuersubjekt oder

ii) unterschiedliche Steuersubjekte, die beabsichtigen, in jeder künftigen Periode, in der die Ablösung oder Realisierung erheblicher Beträge an latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen zu erwarten ist, entweder den Ausgleich der tatsächlichen Steuerschulden und Steueransprüche auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung der Ansprüche die Schulden abzulösen.

75 Um das Erfordernis einer detaillierten Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder einzelnen temporären Differenz zu vermeiden, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Saldierung eines latenten Steueranspruchs gegen eine latente Steuerschuld desselben Steuersubjektes nur dann, wenn diese sich auf Ertragsteuern beziehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden, und das Unternehmen ein einklagbares Recht auf Aufrechnung tatsächlicher Steueransprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat.

76 In seltenen Fällen kann ein Unternehmen ein einklagbares Recht auf Aufrechnung haben und beabsichtigen, nur für einige Perioden einen Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen, aber nicht für andere. In solchen seltenen Fällen kann eine detaillierte Aufstellung erforderlich sein, damit verlässlich ermittelt werden kann, ob die latente Steuerschuld eines Steuersubjekts zu erhöhten Steuerzahlungen in derselben Periode führen wird, in der ein latenter Steueranspruch eines anderen Steuersubjekts zu verminderten Zahlungen dieses zweiten Steuersubjekts führen wird.

Steueraufwand

Dem Gewinn oder Verlust aus gewöhnlicher Tätigkeit zuzurechnender Steueraufwand (Steuerertrag)

77 Der dem Gewinn oder Verlust aus gewöhnlicher Tätigkeit zuzurechnende Steueraufwand (Steuerertrag) ist in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis als Ergebnisbestandteil darzustellen.

77A [gestrichen]

Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder -ansprüchen

78 IAS 21 verlangt die Erfassung bestimmter Währungsdifferenzen als Aufwand oder Ertrag, legt aber nicht fest, wo solche Unterschiedsbeträge in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen sind. Sind entsprechend Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder latenten Auslandssteueransprüchen in der Gesamtergebnisrechnung erfasst, können demzufolge solche Unterschiedsbeträge auch als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) ausgewiesen werden, falls anzunehmen ist, dass dieser Ausweis für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist.

ANGABEN

79 Die Hauptbestandteile des Steueraufwands (Steuerertrags) sind getrennt anzugeben.

80 Zu den Bestandteilen des Steueraufwands (Steuerertrags) kann Folgendes gehören:

a) tatsächlicher Steueraufwand (Steuerertrag),

b) alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern,

c) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf das Entstehen bzw. die Auflösung temporärer Differenzen zurückzuführen ist,

d) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht,

e) der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aufgrund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode,

f) der Betrag der Minderung des latenten Steueraufwands aufgrund bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode,

- g) der latente Steueraufwand infolge einer Abwertung oder Aufholung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruchs gemäß Paragraph 56 und
- h) der Betrag des Ertragsteueraufwands (Ertragsteuerertrags), der aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und Fehlern resultiert, die nach IAS 8 erfolgswirksam erfasst wurden, weil sie nicht rückwirkend berücksichtigt werden können.

81 Weiterhin ist ebenfalls getrennt anzugeben:

- a) die Summe des Betrags tatsächlicher und latenter Steuern resultierend aus Posten, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben werden (siehe Paragraph 62A),
- ab) der mit jedem Bestandteil des sonstigen Ergebnisses in Zusammenhang stehende Ertragsteuerbetrag (siehe Paragraph 62 und IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung)),
- b) [gestrichen]
- c) eine Erläuterung der Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern in einer der beiden oder in beiden folgenden Formen:
 - i) eine Überleitungsrechnung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem Produkt aus dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern und dem anzuwendenden Steuersatz/den anzuwendenden Steuersätzen, wobei auch die Basis anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wurde/die anzuwendenden Steuersätze berechnet wurden, oder
 - ii) eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei auch die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wurde,
- d) eine Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes/der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zu der vorherigen Bilanzierungsperiode,
- e) der Betrag (und, falls erforderlich, das Datum des Verfalls) der abzugsfähigen temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde,
- f) die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen, für die keine latenten Steuerschulden angesetzt worden sind (siehe Paragraph 39),
- g) bezüglich jeder Art temporärer Differenzen und jeder Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften:
 - i) der Betrag der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden, die in der Bilanz für jede dargestellte Periode angesetzt wurden,
 - ii) der Betrag des erfolgswirksam erfassten latenten Steuerertrags oder Steueraufwands, falls dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge hervorgeht,
- h) der Steueraufwand hinsichtlich aufgebener Geschäftsbereiche für
 - i) den auf die Aufgabe entfallenden Gewinn oder Verlust und
 - ii) den Gewinn oder Verlust, soweit er aus der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches für die Periode resultiert, zusammen mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode,
- i) der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss angesetzt wurden,

- j) wenn ein Unternehmenszusammenschluss, bei dem das Unternehmen der Erwerber ist, eine Änderung des Betrags verursacht, der für die latenten Steueransprüche vor dem Erwerb angesetzt wurde (siehe Paragraph 67), der Betrag dieser Änderung und
- k) wenn die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen latenten Steuervorteile nicht zum Erwerbszeitpunkt erfasst wurden, sondern erst danach (siehe Paragraph 68), eine Beschreibung des Ereignisses oder der Änderung des Umstands, welche begründen, dass die latenten Steuervorteile erfasst werden.
- 82 Ein Unternehmen hat den Betrag eines latenten Steueranspruchs und die Art der Nachweise für seinen Ansatz anzugeben, wenn
- a) die Realisierung des latenten Steueranspruchs von künftigen zu versteuernden Gewinnen abhängt, die höher als die Ergebniseffekte aus der Auflösung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind, und
- b) das Unternehmen in der laufenden Periode oder der Vorperiode in demselben Steuerrechtskreis, auf den sich der latente Steueranspruch bezieht, Verluste erlitten hat.
- 82A Unter den Umständen, wie sie in Paragraph 52A beschrieben sind, hat ein Unternehmen die Art der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die sich durch die Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner ergeben, anzugeben. Zusätzlich hat das Unternehmen die Beträge der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die praktisch bestimmbar sind, anzugeben und es hat anzugeben, ob irgendwelche nicht praktisch bestimmbar potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen vorhanden sind.
- 83 [gestrichen]
- 84 Die nach Paragraph 81(c) verlangten Angaben ermöglichen es Abschlussadressaten, zu verstehen, ob die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern ungewöhnlich ist, und die maßgeblichen Faktoren zu verstehen, die diese Beziehung in der Zukunft beeinflussen könnten. Die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern kann durch steuerfreie Umsatzerlöse, bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) nicht abzugsfähigen Aufwand sowie durch die Auswirkungen steuerlicher Verluste und ausländischer Steuersätze beeinflusst werden.
- 85 Bei der Erklärung der Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern ist ein Steuersatz anzuwenden, der für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist. Häufig ist der geeignetste Steuersatz der inländische Steuersatz des Landes, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Dieser ergibt sich aus der Addition der auf nationaler Ebene erhobenen Steuersätze mit den auf lokaler Ebene erhobenen Steuersätzen, die auf der Grundlage eines im Wesentlichen vergleichbaren Niveaus des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) berechnet werden. Für ein Unternehmen, das in verschiedenen Steuerrechtskreisen tätig ist, kann es sinnvoller sein, anhand der für die einzelnen Steuerrechtskreise gültigen inländischen Steuersätze verschiedene Überleitungsrechnungen zu erstellen und diese zusammenzufassen. Das folgende Beispiel zeigt, wie sich die Auswahl des anzuwendenden Steuersatzes auf die Darstellung der Überleitungsrechnung auswirkt.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 85

Im Jahr 19X2 erzielt ein Unternehmen in seinem eigenen Steuerrechtskreis (Land A) ein bilanzielles Ergebnis vor Steuern von 1500 (19X1: 2000) und in Land B von 1500 (19X1: 500). Der Steuersatz beträgt 30 % in Land A und 20 % in Land B. In Land A sind Aufwendungen von 100 (19X1: 200) steuerlich nicht abzugsfähig.

Nachstehend ein Beispiel einer Überleitungsrechnung für einen inländischen Steuersatz.

	19X1	19X2
Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2500	3000
Steuer zum inländischen Steuersatz von 30 %	750	900
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Auswirkung der niedrigeren Steuersätze in Land B	(50)	(150)
Steueraufwand	760	780

Es folgt ein Beispiel einer Überleitungsrechnung, in der getrennte Überleitungsrechnungen für jeden einzelnen nationalen Steuerrechtskreis zusammengefasst wurden. Nach dieser Methode erscheint die Auswirkung der Unterschiedsbeträge zwischen dem eigenen inländischen Steuersatz des berichtenden Unternehmens und dem inländischen Steuersatz in anderen Steuerrechtskreisen nicht als ein getrennter Posten in der Überleitungsrechnung. Ein Unternehmen hat möglicherweise die Auswirkungen maßgeblicher Änderungen in den Steuersätzen oder die strukturelle Zusammensetzung von in unterschiedlichen Steuerrechtskreisen erzielten Gewinnen zu erörtern, um die Änderungen im anzuwendenden Steuersatz/den anzuwendenden Steuersätzen wie gemäß Paragraph 81(d) verlangt, zu erklären.

Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2500	3000
Steuer zum inländischen Steuersatz anzuwenden auf Gewinne in dem betreffenden Land	700	750
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Steueraufwand	760	780

- 86 Der durchschnittliche effektive Steuersatz ist der Steueraufwand (Steuerertrag), geteilt durch das bilanzielle Ergebnis vor Steuern.
- 87 Es ist häufig nicht praktikabel, den Betrag der nicht angesetzten latenten Steuerschulden aus Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen zu berechnen (siehe Paragraph 39). Daher verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Angabe der Summe des Betrags der zugrunde liegenden temporären Differenzen, aber er verlangt keine Angabe der latenten Steuerschulden. Wo dies praktikabel ist, wird dem Unternehmen dennoch empfohlen, die Beträge der nicht angesetzten latenten Steuerschulden anzugeben, da diese Angaben für die Adressaten des Abschlusses nützlich sein könnten.
- 87A Nach Paragraph 82A hat ein Unternehmen die Art der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner resultieren würden, anzugeben. Ein Unternehmen gibt die wichtigen Bestandteile des ertragsteuerlichen Systems und die Faktoren an, die den Betrag der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividenden beeinflussen.
- 87B Mitunter wird es nicht durchführbar sein, den gesamten Betrag der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner resultieren würden, zu berechnen. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Unternehmen eine große Anzahl von ausländischen Tochtergesellschaften hat. Auch unter diesen Umständen kann es jedoch möglich sein, einen Teilbetrag leicht zu ermitteln. Zum Beispiel könnten in einem Konzern ein Mutterunternehmen und einige der Tochterunternehmen Ertragsteuern zu einem höheren Satz auf nicht ausgeschüttete Gewinne gezahlt haben und wissen, welcher Betrag zurückerstattet würde, wenn die Dividenden später an die Anteilseigner aus den konsolidierten Gewinnrücklagen gezahlt werden. In diesem Fall ist der erstattungsfähige Betrag anzugeben. Gegebenenfalls muss das Unternehmen auch angeben, dass weitere potenzielle ertragsteuerliche Konsequenzen praktisch nicht bestimmbar sind. Im Abschluss des Mutterunternehmens sind Angaben über die potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen zu machen, soweit vorhanden, die sich auf die Gewinnrücklagen des Mutterunternehmens beziehen.
- 87C Ein Unternehmen, das die Angaben nach Paragraph 82A machen muss, könnte darüber hinaus auch verpflichtet sein, Angaben zu den temporären Differenzen, die aus Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen stammen, zu machen. In diesem Fall beachtet das Unternehmen dies bei der Ermittlung der Angaben, die nach Paragraph 82A zu machen sind. Ein Unternehmen kann zum Beispiel verpflichtet sein, die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, für die keine latenten Steuerschulden angesetzt worden sind (siehe auch Paragraph 81(f)), anzugeben. Wenn es nicht praktikabel ist, den Betrag der nicht angesetzten latenten Steuerschulden zu berechnen (siehe Paragraph 87), könnte es sein, dass sich potenzielle ertragsteuerliche Konsequenzen, die sich aus Dividenden in Bezug auf diese Tochterunternehmen ergeben, praktisch nicht ermitteln lassen.
- 88 Ein Unternehmen gibt alle steuerbezogenen Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen — gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* — an. Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen können beispielsweise aus ungelösten Streitigkeiten mit den Steuerbehörden stammen. Ähnlich hierzu gibt ein Unternehmen, wenn Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften nach dem Abschlussstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden, alle wesentlichen Auswirkungen dieser Änderungen auf seine tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. -schulden an (siehe IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*).

Internationale Steuerreform — Säule-2-Mustervorschriften

- 88A Hat ein Unternehmen die Ausnahme von Ansatz und Angabe latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden im Zusammenhang mit Säule-2-Ertragsteuern angewendet (siehe Paragraph 4A), so hat es dies anzugeben.
- 88B Ein Unternehmen hat den tatsächlichen Steueraufwand (-ertrag) im Zusammenhang mit Säule-2-Ertragsteuern gesondert anzugeben.
- 88C In Perioden, in denen Säule-2-Gesetze gelten oder angekündigt, aber noch nicht in Kraft sind, hat ein Unternehmen vorhandene oder angemessen abschätzbare Informationen anzugeben, anhand deren sich die Abschlussadressaten ein Bild davon machen können, welche Belastung dem Unternehmen durch diese Gesetze aus Säule-2-Ertragsteuern entsteht.
- 88D Um das in Paragraph 88C genannte Angabeziel zu erreichen, hat ein Unternehmen am Ende der Berichtsperiode qualitative und quantitative Angaben zu seiner Belastung durch Säule-2-Ertragsteuern zu machen. Diese Angaben müssen nicht alle spezifischen Anforderungen der Säule-2-Gesetze erfüllen und können als indikative Bandbreite geliefert werden. Sind keine Informationen vorhanden oder sind diese nicht angemessen abschätzbar, hat ein Unternehmen stattdessen eine diesbezügliche Erklärung abzugeben und Angaben über seine Fortschritte bei der Beurteilung seiner Belastung zu machen.

Beispiele zur Veranschaulichung der Paragraphen 88C–88D

Beispiele für Angaben, die ein Unternehmen machen könnte, um die in den Paragraphen 88C-88D genannte Zielsetzung zu erreichen und die dort genannten Anforderungen zu erfüllen, sind

- a) qualitative Angaben beispielsweise darüber, inwieweit das Unternehmen von Säule-2-Gesetzen betroffen ist und über die wesentlichen Rechtskreise, in denen es zu einer Belastung durch Säule-2-Ertragsteuern kommen könnte, und
-

Beispiele zur Veranschaulichung der Paragraphen 88C–88D

- b) quantitative Angaben, wie beispielsweise
- i) die indikative Angabe des Anteils der Unternehmensgewinne, der Säule-2-Ertragsteuern unterliegen könnte, und des für diese Gewinne geltenden durchschnittlichen effektiven Steuersatzes oder
 - ii) die indikative Angabe, wie sich der durchschnittliche effektive Steuersatz des Unternehmens geändert hätte, wären die Säule-2-Gesetze in Kraft gewesen.
-

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 89 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1998 beginnen, es sei denn, in Paragraph 91 ist etwas anderes festgelegt. Wenn ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1998 beginnen, hat das Unternehmen anzugeben, dass es diesen Standard anstelle von IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*, genehmigt 1979, angewendet hat.
- 90 Dieser Standard ersetzt den 1979 genehmigten IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*.
- 91 Die Paragraphen 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C und die Streichung der Paragraphen 3 und 50 sind verbindlich auf Jahresabschlüsse eines am oder nach dem 1. Januar 2001 beginnenden Geschäftsjahrs⁽⁶⁾ anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.
- 92 Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in allen IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 und 81 geändert, Paragraph 61 gestrichen und die Paragraphen 61A, 62A und 77A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 93 Paragraph 68 ist vom Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) prospektiv auf den Ansatz latenter Steueransprüche, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, anzuwenden.
- 94 Daher dürfen Unternehmen die Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse nicht anpassen, wenn Steuervorteile die Kriterien für eine gesonderte Erfassung zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllten und nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst werden, es sei denn die Steuervorteile werden innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst und stammen von neuen Informationen über Fakten und Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden. Sonstige angesetzte Steuervorteile sind erfolgswirksam zu erfassen (oder außerhalb des Gewinns oder Verlusts, sofern es dieser Standards verlangt).
- 95 Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 21 und 67 geändert und die Paragraphen 32A und 81(j) und (k) eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 96 [gestrichen]
- 97 [gestrichen]
- 98 Durch *Latente Steuern: Realisierung zugrunde liegender Vermögenswerte*, veröffentlicht im Dezember 2010, wurde Paragraph 52 in Paragraph 51A umbenannt, wurden Paragraph 10 und die Beispiele im Anschluss an Paragraph 51A geändert und die Paragraphen 51B und 51C samt nachfolgendem Beispiel sowie die Paragraphen 51D, 51E und 99 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 98A Durch IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43–45, 81(f), 87 und 87C geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 98B Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 77 geändert und Paragraph 77A gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 98C Durch die im Oktober 2012 veröffentlichte Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen 58 und 68C geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 98D [gestrichen]
- 98E Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 59 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

⁽⁶⁾ In Übereinstimmung mit der im Jahr 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens bezieht sich Paragraph 91 auf „Abschlüsse eines Geschäftsjahrs“. Paragraph 89 bezieht sich auf „Abschlüsse einer Berichtsperiode“.

- 98F Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 20 geändert und wurden die Paragraphen 96, 97 und 98D gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 98G Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 20 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 98H Durch *Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste* (Änderungen an IAS 12), veröffentlicht im Januar 2016, wurden Paragraph 29 geändert und die Paragraphen 27A, 29A sowie das Beispiel nach Paragraph 26 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Diese Änderungen sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend anzuwenden. Bei der erstmaligen Anwendung der Änderung kann die Veränderung des Eigenkapitalanfangssaldos der frühesten Vergleichsperiode jedoch im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen (oder ggf. unter einer anderen Eigenkapitalkomponente) angesetzt werden, ohne dass der Wechsel dem Anfangssaldo der Gewinnrücklagen und sonstigen Eigenkapitalkomponenten zugeordnet wird. Macht ein Unternehmen von dieser Möglichkeit Gebrauch, hat es dies anzugeben.
- 98I Durch die im Dezember 2017 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards*, Zyklus 2015–2017, wurde Paragraph 57A eingefügt und Paragraph 52B gestrichen. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen zu einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben. Bei der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen hat das Unternehmen diese auf ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen anzuwenden, die bei oder nach Beginn der frühesten Vergleichsperiode erfasst wurden.
- 98J Mit der im Mai 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* wurden die Paragraphen 15, 22 und 24 geändert und Paragraph 22A hinzugefügt. Diese Änderungen sind gemäß den Paragraphen 98K–98L auf jährliche Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 98K Die Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* ist auf Geschäftsvorfälle anzuwenden, die bei oder nach Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode eintreten.
- 98L Ein Unternehmen, das die Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* anwendet, hat außerdem zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode
- a) einen latenten Steueranspruch in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuernder Gewinn bestehen wird, gegen den die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, und eine latente Steuerschuld anzusetzen für alle abzugsfähigen und zu versteuernden temporären Differenzen im Zusammenhang mit
 - i) Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten sowie
 - ii) Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen und den entsprechenden Beträgen, die als Teil der Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswerts erfasst werden, und
 - b) die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder – soweit sachgerecht – einer anderen Eigenkapitalkomponente) zu diesem Zeitpunkt anzusetzen.
- 98M Durch *Internationale Steuerreform — Säule-2-Mustervorschriften*, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 4A und 88A–88D eingefügt. Ein Unternehmen hat
- a) die Paragraphen 4A und 88A unmittelbar nach Veröffentlichung dieser Änderungen und rückwirkend gemäß IAS 8 anzuwenden und
 - b) die Paragraphen 88B–88D auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Die in diesen Paragraphen verlangten Angaben müssen nicht für Zwischenberichtsperioden gemacht werden, die am oder vor dem 31. Dezember 2023 enden.

RÜCKNAHME VON SIC-21

- 99 Die in *Latente Steuern: Realisierung zugrunde liegender Vermögenswerte* vom Dezember 2010 vorgenommenen Änderungen ersetzen die SIC-Interpretation 21 *Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten*.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 16

Sachanlagen

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 **Dieser Standard ist auf die Bilanzierung von Sachanlagen anzuwenden, es sei denn, dass ein anderer Standard eine andere Bilanzierungsmethode erfordert oder zulässt.**

- 3 Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

- a) Sachanlagen, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden.
- b) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen; eine Ausnahme bilden fruchttragende Pflanzen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*). Dieser Standard ist auf fruchttragende Pflanzen, nicht jedoch auf deren Erzeugnisse anwendbar.
- c) den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung (siehe IFRS 6 *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*).
- d) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht-regenerative Ressourcen.

Er gilt jedoch für Sachanlagen, die verwendet werden, um die unter b) bis d) beschriebenen Vermögenswerte zu entwickeln oder instand zu halten.

- 4 [gestrichen]

- 5 Ein Unternehmen, das für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* anwendet, hat für eigene als Finanzinvestition gehaltene Immobilien das Anschaffungskostenmodell dieses Standards anzuwenden.

DEFINITIONEN

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

Eine fruchttragende Pflanze ist eine lebende Pflanze, die

- a) **zur Herstellung oder Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse verwendet wird,**
- b) **den Erwartungen zufolge mehr als eine Periode Frucht tragen wird und**
- c) **mit Ausnahme des Verkaufs nach Ende der Nutzbarkeit nur mit sehr geringer Wahrscheinlichkeit als landwirtschaftliches Erzeugnis verkauft wird.**

(In den Paragraphen 5A–5B von IAS 41 wird diese Definition einer fruchttragenden Pflanze weiter ausgeführt.)

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

Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS, wie beispielsweise IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*, beigelegt wird.

Der **Abschreibungsbetrag** ist die Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder eines Ersatzbetrags und dem Restwert.

Planmäßige Abschreibung ist die systematische Verteilung des Abschreibungsbetrags eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.

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

Der **beizulegende Zeitwert** ist der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. (Siehe IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*.)

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

Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte,

- a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden, und
- b) die den Erwartungen zufolge länger als eine Periode genutzt werden.

Der **erzielbare Betrag** ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert eines Vermögenswerts abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert.

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

Die **Nutzungsdauer** ist

- a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist, oder
- b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

ANSATZ

- 7 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage sind nur dann als Vermögenswert anzusetzen, 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 ermittelt werden können.
- 8 Posten wie Ersatzteile, Bereitschaftsausrüstungen und Wartungsgeräte werden gemäß diesem IFRS angesetzt, wenn sie die Definition des Begriffs „Sachanlage“ erfüllen. Ansonsten werden diese Posten als Vorräte behandelt.
- 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 Ermessensausübung 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 diesem Ansatzgrundsatz zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Hierzu zählen die anfänglich für den Erwerb oder die Herstellung der Sachanlage angefallenen Kosten sowie die späteren Kosten für ihren Ausbau, ihre teilweise Ersetzung oder ihre Instandhaltung. Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für eine Sachanlage können auch Kosten zählen, die im Zusammenhang mit der Anmietung von Vermögenswerten anfallen, die für den Bau, den Ausbau, die teilweise Ersetzung oder die Instandhaltung der Sachanlage verwendet werden, wie die planmäßige Abschreibung von Nutzungsrechten.

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 zu gewinnen. Solche Sachanlagen können als Vermögenswerte angesetzt werden, da sie es einem Unternehmen ermöglichen, künftig einen höheren wirtschaftlichen Nutzen aus den verbundenen Vermögenswerten zu ziehen, als es 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 damit 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 eine Sachanlage nicht in ihrem Buchwert. Diese Kosten werden sofort erfolgswirksam erfasst. Kosten für die laufende Wartung setzen sich vor allem aus Kosten für Lohn und Verbrauchsgüter zusammen und können auch Kosten für 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 dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen im Buchwert einer Sachanlage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Ersatz eines Teils eines solchen Gegenstands zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert jener Teile, die ersetzt wurden, wird gemäß den Ausbuchungsbestimmungen dieses Standards ausgebucht (siehe Paragraph 67–72).
- 14 Eine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage (z. B. eines Flugzeugs) kann die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen sein, ungeachtet dessen, ob Teile ersetzt werden. Bei Durchführung jeder größeren Wartung werden die Kosten im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Jeder verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung (im Unterschied zu physischen Teilen) wird ausgebucht. Dies erfolgt ungeachtet dessen, ob die Kosten der vorhergehenden Wartung der Transaktion zugeordnet wurden, bei der die Sachanlage erworben oder hergestellt wurde. Falls erforderlich, können die geschätzten Kosten einer zukünftigen ähnlichen Wartung als Anhaltspunkt für die Kosten verwendet werden, die zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung der Sachanlage für den jetzigen Wartungsbestandteil angefallen sind.

BEWERTUNG BEI ERSTMALIGEM ANSATZ

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

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- 16 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage umfassen
- a) den Erwerbspreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti,
 - b) alle einzeln zuordenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu seinem Standort und in den Zustand zu bringen, der erforderlich ist, damit er in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann,

- c) die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und die Beseitigung des Gegenstands sowie für die Wiederherstellung des Standorts, an dem er sich befindet, aus der Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb des Gegenstands oder als Folge eingeht, wenn es ihn während einer bestimmten Periode zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten benutzt hat.
- 17 Beispiele für einzeln zuordenbare Kosten sind:
- a) Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* definiert), die direkt aufgrund der Herstellung oder Anschaffung der Sachanlage anfallen,
 - b) Kosten der Standortvorbereitung,
 - c) Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung,
 - d) Installations- und Montagekosten,
 - e) Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert (d. h. es wird beurteilt, ob der Vermögenswert technisch und physisch so leistungsfähig ist, dass er für die Produktion oder für Lieferungen oder Leistungen, für Zwecke der Vermietung an Dritte oder für administrative Zwecke eingesetzt werden kann), und
 - f) Honorare.
- 18 Ein Unternehmen wendet IAS 2 *Vorräte* an für die Kosten aus Verpflichtungen für den Abbruch, die Beseitigung und die Wiederherstellung des Standorts, an dem sich ein Gegenstand befindet, die während einer bestimmten Periode infolge der Nutzung des Gegenstands zur Herstellung von Vorräten in der besagten Periode eingegangen wurden. Die Verpflichtungen für Kosten, die gemäß IAS 2 oder IAS 16 bilanziert werden, werden gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angesetzt und bewertet.
- 19 Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gehören, sind
- a) Kosten für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte,
 - b) Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen),
 - c) Kosten für Geschäftstätigkeiten an einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten) und
 - d) Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten.
- 20 Der Ansatz von Anschaffungs- und Herstellungskosten im Buchwert einer Sachanlage endet, wenn sie sich an ihrem Standort und in dem Zustand befindet, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann. Kosten, die bei der Nutzung oder Verlagerung einer Sachanlage anfallen, sind nicht im Buchwert dieses Gegenstands enthalten. Die nachstehenden Kosten gehören beispielsweise nicht zum Buchwert einer Sachanlage:
- a) Kosten, die anfallen, während eine Sachanlage sich in einem Zustand befindet, der die vom Management beabsichtigte Nutzung ermöglicht, jedoch noch in Betrieb gesetzt werden muss oder ihren Betrieb noch nicht voll aufgenommen hat,
 - b) anfängliche Betriebsverluste, wie diejenigen, die anfallen, bis sich die Nachfrage nach der Produktion des Vermögenswerts aufgebaut hat, und
 - c) Kosten für die Verlagerung oder Umstrukturierung eines Teils oder der gesamten Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

- 20A Gegenstände können produziert werden, während eine Sachanlage zu ihrem Standort und in den Zustand gebracht wird, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann (wie Muster, die im Zuge der Überprüfung, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert, gefertigt werden). Ein Unternehmen erfasst die Erlöse aus dem Verkauf solcher Gegenstände und die Kosten dieser Gegenstände gemäß den einschlägigen Standards in der Gewinn- und Verlustrechnung. Das Unternehmen bemisst die Kosten dieser Gegenstände nach den Bewertungsvorschriften von IAS 2.
- 21 Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Herstellung oder Entwicklung einer Sachanlage auf, sind jedoch nicht notwendig, um sie zu ihrem Standort und in den Zustand zu bringen, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann. Diese Nebentätigkeiten können vor den oder während der Herstellungs- oder Entwicklungstätigkeiten auftreten. Einnahmen können zum Beispiel erzielt werden, indem der Standort für ein Gebäude vor Baubeginn als Parkplatz genutzt wird. Da Nebentätigkeiten nicht notwendig sind, um eine Sachanlage zu ihrem Standort zu bringen und in einen Zustand zu versetzen, der die vom Management beabsichtigte Nutzung ermöglicht, werden die Erträge und dazugehörigen Aufwendungen der Nebentätigkeiten erfolgswirksam erfasst und in ihren entsprechenden Ertrags- und Aufwandsposten ausgewiesen.
- 22 Die Ermittlung der Herstellungskosten für selbst hergestellte Vermögenswerte folgt denselben Grundsätzen, die auch beim Erwerb von Vermögenswerten angewandt werden. Wenn ein Unternehmen ähnliche Vermögenswerte für den Verkauf im Rahmen seiner normalen Geschäftstätigkeit herstellt, sind die Herstellungskosten eines Vermögenswerts 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 außergewöhnliche Mengen an Ausschuss, unnötigen Arbeitsaufwand oder andere verschwendete Ressourcen keine Bestandteile der Herstellungskosten des selbst hergestellten Vermögenswerts dar. IAS 23 *Fremdkapitalkosten* legt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Bestandteil des Buchwerts einer selbst erstellten Sachanlage fest.
- 22A Fruchttragende Pflanzen sind, bevor sie sich an ihrem Standort und in einem Zustand befinden, der die vom Management beabsichtigte Nutzung ermöglicht, in gleicher Weise zu bilanzieren wie selbst erstellte Sachanlagen. Die Bestimmungen zur „Herstellung“ in diesem Standard sollten daher so verstanden werden, dass sie die erforderlichen Arbeiten zur Kultivierung der fruchttragenden Pflanzen einschließen, bis diese sich an ihrem Standort und in einem Zustand befinden, der die vom Management beabsichtigte Nutzung ermöglicht.

Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

- 23 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage entsprechen dem Gegenwert des Barpreises zum Erfassungszeitpunkt. Wird die Zahlung über das normale Zahlungsziel hinaus aufgeschoben, 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 IAS 23 aktiviert werden.
- 24 Eine oder mehrere Sachanlagen können im Tausch gegen nicht-monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht-monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich nur auf einen Tausch von einem nicht-monetären Vermögenswert gegen einen anderen, finden aber auch auf alle anderen im vorstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungskosten einer solchen Sachanlage werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz oder b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch der des aufgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich ermittelbar. Der erworbene Gegenstand wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den aufgegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Gegenstand nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des aufgegebenen Vermögenswerts bewertet.
- 25 Ein Unternehmen beurteilt, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Zahlungsströme infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn
- a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeitpunkt und Betrag) der Zahlungsströme des erhaltenen Vermögenswerts sich von der Zusammensetzung der Zahlungsströme des übertragenen Vermögenswerts unterscheidet oder
 - b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich aufgrund des Tauschgeschäfts ändert und
 - c) die Differenz in (a) oder (b) im Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte signifikant ist.

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, Zahlungsströme nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

- 26 Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts gilt als verlässlich ermittelbar, wenn a) die Schwankungsbreite der angemessenen Ermittlungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite angemessen beurteilt und bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts oder des aufgegebenen Vermögenswerts verlässlich ermitteln kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des aufgegebenen Vermögenswerts benutzt, um die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswerts zu ermitteln, es sei denn, der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts ist der offensichtlichere.
- 27 [gestrichen]
- 28 Der Buchwert einer Sachanlage kann gemäß IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* um Zuwendungen der öffentlichen Hand gemindert werden.

FOLGEBEWERTUNG

- 29 **Ein Unternehmen wählt als Rechnungslegungsmethode entweder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 30 oder das Neubewertungsmodell nach Paragraph 31 aus und wendet dann die gewählte Methode auf eine gesamte Gruppe von Sachanlagen an.**
- 29A Einige Unternehmen betreiben intern oder extern einen Investmentfonds, der für die Anleger Leistungen erbringt, die sich nach der Anzahl der Fondsanteile richten. Ebenso zeichnen einige Unternehmen Gruppen von Versicherungsverträgen mit direkter Überschussbeteiligung und halten die zugrunde liegenden Referenzwerte. Einige solcher Fonds oder zugrunde liegender Referenzwerte umfassen auch vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien. Auf vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien, die Teil eines solchen Fonds sind, oder die zugrunde liegenden Referenzwerte sind, wendet das Unternehmen IAS 16 an. Ungeachtet von Paragraph 29 kann das Unternehmen wählen, solche Immobilien unter Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts nach IAS 40 zu bewerten. Für die Zwecke dieses Wahlrechts umfassen Versicherungsverträge auch Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung. (Siehe IFRS 17 *Versicherungsverträge* in Bezug auf die in diesem Paragraphen verwendeten Begriffe, die in dem genannten Standard definiert sind)
- 29B Ein Unternehmen hat die vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien, die unter Anwendung von Paragraph 29A nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts für als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien bewertet werden, als eine getrennte Gruppe von Sachanlagen zu behandeln.

Anschaffungskostenmodell

- 30 **Nach dem Ansatz als Vermögenswert ist eine Sachanlage zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der kumulierten planmäßigen Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bilanzieren.**

Neubewertungsmodell

- 31 **Eine Sachanlage, deren beizulegender Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann, ist nach dem Ansatz als Vermögenswert zu einem Neubewertungsbetrag zu bilanzieren, der seinem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt 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, was unter Verwendung des beizulegenden Zeitwerts zum Abschlussstichtag ermittelt würde.**
- 32 [gestrichen]
- 33 [gestrichen]
- 34 Die Häufigkeit der Neubewertungen hängt von den Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen ab, die neu bewertet werden. Eine erneute Bewertung ist erforderlich, wenn beizulegender Zeitwert und Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich voneinander abweichen. Bei manchen Sachanlagen kommt es zu signifikanten Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts, die eine jährliche Neubewertung erforderlich machen. Derart häufige Neubewertungen sind bei Sachanlagen, bei denen sich der beizulegende Zeitwert nur geringfügig ändert, nicht erforderlich. Stattdessen kann es hier notwendig sein, den Gegenstand nur alle drei oder fünf Jahre neu zu bewerten.

35 Bei Neubewertung einer Sachanlage wird deren Buchwert an den Neubewertungsbetrag angepasst. Zum Zeitpunkt der Neubewertung wird der Vermögenswert wie folgt behandelt:

- a) der Bruttobuchwert wird in einer Weise angepasst, die mit der Neubewertung des Buchwerts in Einklang steht. So kann der Bruttobuchwert beispielsweise unter Bezugnahme auf beobachtbare Marktdaten oder proportional zur Änderung des Buchwerts angepasst werden. Die kumulierte planmäßige Abschreibung zum Zeitpunkt der Neubewertung wird so angepasst, dass sie nach Berücksichtigung kumulierter Wertminderungsaufwendungen der Differenz zwischen dem Bruttobuchwert und dem Buchwert der Sachanlage entspricht; oder
- b) die kumulierte planmäßige Abschreibung wird gegen den Bruttobuchwert der Sachanlage ausgebucht.

Der Betrag, um den die kumulierte Abschreibung angepasst wird, ist Bestandteil der Erhöhung oder Verringerung des Buchwerts, der gemäß den Paragraphen 39 und 40 zu behandeln ist.

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

37 Unter einer Gruppe von Sachanlagen wird eine Zusammenfassung von Vermögenswerten verstanden, 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,
- h) Büroausstattung und
- i) fruchttragende Pflanzen.

38 Die Gegenstände innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen sind gleichzeitig neu zu bewerten, um eine selektive Neubewertung von Vermögenswerten und eine Mischung aus fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Neubewertungsbeträgen zu verschiedenen Zeitpunkten im Abschluss zu vermeiden. Jedoch darf eine Gruppe von Vermögenswerten auf fortlaufender Basis neu bewertet werden, sofern ihre Neubewertung in einer kurzen Zeitspanne vollendet wird und die Neubewertungen aktuell gehalten werden.

39 Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwerts eines Vermögenswerts, ist die Wertsteigerung im sonstigen Ergebnis zu erfassen und im Eigenkapital im Posten Neubewertungsrücklage zu kumulieren. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang erfolgswirksam erfasst, in dem er einer in der Vergangenheit erfolgswirksam erfassten Abwertung desselben Vermögenswerts aufgrund einer Neubewertung entspricht.

40 Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwerts eines Vermögenswerts, ist die Wertminderung erfolgswirksam zu erfassen. Die Wertminderung ist jedoch direkt im sonstigen Ergebnis zu erfassen, soweit sie das Guthaben der Neubewertungsrücklage in Bezug auf diesen Vermögenswert nicht übersteigt. Durch die im sonstigen Ergebnis erfasste Wertminderung reduziert sich der Betrag, der im Eigenkapital im Posten Neubewertungsrücklage kumuliert wird.

- 41 Bei einer Sachanlage kann die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital direkt den Gewinnrücklagen zugeführt werden, sofern der Vermögenswert ausgebucht ist. Bei Stilllegung oder Veräußerung des Vermögenswerts kann es zu einer Übertragung der gesamten Rücklage kommen. Ein Teil der Rücklage kann allerdings schon bei Nutzung des Vermögenswerts durch das Unternehmen übertragen werden. In diesem Fall ist die übertragene Rücklage die Differenz zwischen der planmäßigen Abschreibung auf Basis des neu bewerteten Buchwerts und der planmäßigen 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.

Planmäßige Abschreibung

- 43 **Jeder Teil einer Sachanlage mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage bedeutsam sind, wird getrennt planmäßig abgeschrieben.**
- 44 Ein Unternehmen ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt planmäßig abzuschreiben. Wenn ein Unternehmen für ein Operating-Leasingverhältnis, bei dem es der Leasinggeber ist, Sachanlagen erwirbt, kann es ebenso angemessen sein, Beträge, die sich in den Anschaffungskosten dieses Vermögenswerts widerspiegeln und die hinsichtlich der Marktbedingungen günstigen oder ungünstigen Leasingbedingungen zuzuordnen sind, getrennt planmäßig abzuschreiben.
- 45 Ein bedeutsamer Teil einer Sachanlage kann eine Nutzungsdauer und eine Abschreibungsmethode haben, die identisch mit denen eines anderen bedeutsamen Teils desselben Gegenstands sind. Diese Teile können bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwands zusammengefasst werden.
- 46 Soweit ein Unternehmen einige Teile einer Sachanlage getrennt planmäßig abschreibt, schreibt es auch den Rest des Gegenstands getrennt planmäßig ab. Der Rest besteht aus den Teilen des Gegenstands, die einzeln nicht bedeutsam sind. Wenn ein Unternehmen unterschiedliche Erwartungen in diese Teile setzt, können Angleichungsmethoden erforderlich werden, um den Rest in einer Weise planmäßig abzuschreiben, die den Abschreibungsverlauf und/oder die Nutzungsdauer der Teile genau wiedergibt.
- 47 Ein Unternehmen kann sich auch für die getrennte planmäßige Abschreibung der Teile eines Gegenstands entscheiden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gegenstands nicht bedeutsam sind.
- 48 **Die planmäßige Abschreibung für jede Periode ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit er nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzubeziehen ist.**
- 49 Die planmäßige Abschreibung einer Periode ist in der Regel erfolgswirksam zu erfassen. Mitunter wird jedoch der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts durch die Herstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt die planmäßige Abschreibung einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswerts dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise ist die planmäßige Abschreibung von technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung in den Herstellungskosten von Vorräten enthalten (siehe IAS 2). Gleichmaßen kann die planmäßige Abschreibung von Sachanlagen, die für Entwicklungstätigkeiten genutzt werden, in die Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts, der gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfasst wird, eingerechnet werden.

Abschreibungsbetrag und Abschreibungsperiode

- 50 **Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.**
- 51 **Der Restwert und die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahrs zu überprüfen, und wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, sind Änderungen als Änderungen rechnungslegungsbezogener Schätzungen gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden*, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler auszuweisen.**
- 52 Planmäßige Abschreibungen werden so lange, wie der Restwert des Vermögenswerts nicht höher als der Buchwert ist, erfasst, auch wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt. Reparatur und Instandhaltung eines Vermögenswerts widersprechen nicht der Notwendigkeit, planmäßige Abschreibungen vorzunehmen.

- 53 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts wird nach Abzug seines Restwerts ermittelt. In der Praxis ist der Restwert oft unbedeutend und daher für die Berechnung des Abschreibungsbetrags unwesentlich.
- 54 Der Restwert eines Vermögenswerts kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, ist die planmäßige Abschreibung des Vermögenswerts null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswerts gefallen ist.
- 55 Die planmäßige Abschreibung eines Vermögenswerts beginnt, wenn er zur Verfügung steht, d. h. wenn er sich an seinem Standort und in dem Zustand befindet, der erforderlich ist, damit er in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann. Die planmäßige Abschreibung eines Vermögenswerts endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft (oder in eine als zur Veräußerung gehalten eingestufte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher liegt. Demzufolge hört die planmäßige Abschreibung nicht auf, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist, es sei denn, der Vermögenswert ist voll abgeschrieben. Allerdings kann die planmäßige Abschreibung bei verbrauchsabhängigen Abschreibungsmethoden null sein, wenn keine Produktion läuft.
- 56 Der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts wird vom Unternehmen grundsätzlich durch dessen Nutzung verbraucht. Wenn der Vermögenswert ungenutzt bleibt, können jedoch andere Faktoren, wie technische und gewerbliche Veralterung und Verschleiß, den potenziellen Nutzen mindern. Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts werden deshalb alle folgenden Faktoren berücksichtigt:
- a) die erwartete Nutzung des Vermögenswerts. Diese wird durch Berücksichtigung der Kapazität oder der Ausbringungsmenge des Vermögenswerts ermittelt;
 - b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswerts während der Stillstandszeiten;
 - c) die technische oder gewerbliche Veralterung, die auf Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder auf Änderungen in der Marktnachfrage nach den von diesem Vermögenswert erzeugten Gütern oder Leistungen zurückzuführen ist. Wird für die Zukunft mit einem Rückgang des Verkaufspreises eines mithilfe dieses Vermögenswerts erzeugten Produkts gerechnet, könnte dies ein Indikator dafür sein, dass sich der künftige wirtschaftliche Nutzen des Vermögenswerts aufgrund der für ihn erwarteten technischen oder gewerblichen Veralterung vermindert;
 - d) rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswerts wie das Ablaufen zugehöriger Leasingverträge.
- 57 Die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts wird nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die Investitionspolitik des Unternehmens kann vorsehen, dass Vermögenswerte nach einer bestimmten Zeit oder nach dem Verbrauch eines bestimmten Teils des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts veräußert werden. Daher kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Vermögenswerts kürzer sein als seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts bedarf einer Ermessensentscheidung, der Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.
- 58 Grundstücke und Gebäude sind trennbare Vermögenswerte und als solche zu bilanzieren, auch wenn sie zusammen erworben wurden. Grundstücke haben mit einigen Ausnahmen, wie Steinbrüche und Müllgruben, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht planmäßig abgeschrieben. Gebäude haben eine begrenzte Nutzungsdauer und stellen daher abschreibungsfähige Vermögenswerte dar. Eine Wertsteigerung eines Grundstücks, auf dem ein Gebäude steht, berührt nicht die Bestimmung des Abschreibungsbetrags des Gebäudes.
- 59 Wenn die Anschaffungskosten für Grundstücke die Kosten für Abbau, Beseitigung und Wiederherstellung des Grundstücks beinhalten, so wird dieser Anteil des Grundstückswerts über den Zeitraum planmäßig 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 planmäßig abgeschrieben, dass der daraus entstehende Nutzen widerspiegelt wird.

Abschreibungsmethode

- 60 **Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen zu entsprechen.**
- 61 **Die Abschreibungsmethode für Vermögenswerte ist mindestens am Ende eines jeden Geschäftsjahrs zu überprüfen. Sofern erhebliche Änderungen in dem erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzenverlauf der Vermögenswerte eingetreten sind, ist die Methode anzupassen, um den geänderten Verlauf widerzuspiegeln. Solch eine Änderung wird als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IAS 8 dargestellt.**

- 62 Für die planmäßige Abschreibung kommt eine Vielzahl an Methoden in Betracht, um den Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts systematisch über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige planmäßige Abschreibung. Die lineare planmäßige Abschreibung ergibt einen konstanten Betrag über die Nutzungsdauer, sofern sich der Restwert des Vermögenswerts nicht ändert. Die degressive Abschreibungsmethode führt zu im Laufe der Nutzungsdauer abnehmenden Abschreibungen. Die leistungsabhängige Abschreibungsmethode ergibt eine Abschreibung auf der Grundlage der voraussichtlichen Nutzung oder Leistung. Das Unternehmen wählt die Methode aus, die am genauesten den erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts 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.
- 62A Eine Abschreibungsmethode, die sich auf die Umsatzerlöse aus einer Tätigkeit stützt, die die Verwendung eines Vermögenswerts einschließt, ist nicht als sachgerecht zu betrachten. Die Umsatzerlöse aus einer Tätigkeit, die die Verwendung eines Vermögenswerts einschließt, spiegeln im Allgemeinen andere Faktoren als den Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts wider. So werden die Umsatzerlöse beispielsweise durch andere Inputfaktoren und Prozesse, durch die Absatzmenge und durch Veränderungen bei Absatzvolumen und -preisen beeinflusst. Die Preiskomponente der Umsatzerlöse kann durch Inflation beeinflusst werden, was sich nicht auf den Verbrauch eines Vermögenswerts auswirkt.

Wertminderung

- 63 Um festzustellen, ob ein Gegenstand der Sachanlagen wertgemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an. Dieser Standard erklärt, wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswerts ermittelt, und wann es einen Wertminderungsaufwand erfasst oder aufhebt.

- 64 [gestrichen]

Entschädigung für Wertminderung

- 65 **Entschädigungen von Dritten für wertgeminderte, untergegangene oder außer Betrieb genommene Sachanlagen sind erfolgswirksam 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 Herstellung 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 nach diesem Standard ermittelt,
 - c) Entschädigungen von Dritten für wertgeminderte, untergegangene oder außer Betrieb genommene Sachanlagen sind erfolgswirksam zu erfassen, wenn sie zur Forderung werden, und
 - d) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen, die als Ersatz instandgesetzt, erworben oder hergestellt wurden, werden nach diesem Standard ermittelt.

AUSBUCHUNG

- 67 **Der Buchwert einer Sachanlage ist auszubuchen**
- a) **bei Abgang oder**
 - b) **wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen aus seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.**
- 68 **Die aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinne oder Verluste sind erfolgswirksam zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht wird (sofern IFRS 16 *Leasingverhältnisse* bei Sale-and-Lease-back-Transaktionen nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Umsatzerlöse auszuweisen.**

- 68A Ein Unternehmen jedoch, das im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit regelmäßig Sachanlagen verkauft, die es zwecks Weitervermietung gehalten hat, überträgt diese Vermögenswerte zum Buchwert in die Vorräte, wenn sie nicht mehr vermietet werden und zum Verkauf anstehen. Die Erlöse aus dem Verkauf dieser Vermögenswerte werden gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* als Umsatzerlöse erfasst. IFRS 5 findet keine Anwendung, wenn Vermögenswerte, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zum Verkauf gehalten werden, in die Vorräte übertragen werden.
- 69 Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Als Abgangsdatum einer Sachanlage gilt das Datum, an dem der Empfänger — gemäß den Vorschriften über die Erfüllung der Leistungsverpflichtung in IFRS 15 — die Verfügungsgewalt darüber erlangt. IFRS 16 wird auf Abgänge durch Sale-and-Leaseback-Transaktionen angewandt.
- 70 Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 7 im Buchwert einer Sachanlage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Ersatz eines Teils des Gegenstands erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus, ungeachtet dessen, ob das ersetzte Teil separat planmäßig abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für ein Unternehmen praktisch nicht durchführbar sein, kann es die Kosten für den Ersatz als Anhaltspunkt für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs oder seiner Herstellung verwenden.
- 71 Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung einer Sachanlage ist als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Gegenstands zu bestimmen.**
- 72 Die Höhe der im Falle der Ausbuchung einer Sachanlage erfolgswirksam zu erfassenden Gegenleistung ergibt sich aus den Vorschriften über die Bestimmung des Transaktionspreises in IFRS 15 Paragraphen 47 bis 72. Spätere Änderungen des erfolgswirksam erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Bestimmungen über Änderungen des Transaktionspreises in IFRS 15 erfasst.

ANGABEN

- 73 Für jede Gruppe von Sachanlagen sind im Abschluss folgende Angaben erforderlich:**
- a) die Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwerts,
 - b) die verwendeten Abschreibungsmethoden,
 - c) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze,
 - d) der Bruttobuchwert und die kumulierten planmäßigen Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode und
 - e) eine Überleitung des Buchwerts zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der
 - i) Zugänge,
 - ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören, und anderer Abgänge,
 - iii) Erwerbe durch Unternehmenszusammenschlüsse,
 - iv) Wertsteigerungen oder Abwertungen aufgrund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 31, 39 und 40 und von im sonstigen Ergebnis erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36,
 - v) gemäß IAS 36 erfolgswirksam erfassten Wertminderungsaufwendungen,
 - vi) gemäß IAS 36 erfolgswirksam aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen,

- vii) **planmäßigen Abschreibungen,**
 - viii) **Nettoumrechnungsdifferenzen aufgrund der Umrechnung des Abschlusses von der funktionalen Währung in eine andere Darstellungswährung, einschließlich der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens, und**
 - ix) **anderen 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 Herstellung erfasst wird, und**
 - c) **der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb von Sachanlagen.**
- 74A **Nachstehend genannte Beträge sind in den Abschlüssen ebenso anzugeben, sofern sie nicht gesondert in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen werden:**
- a) **der Betrag der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Entschädigungen von Dritten für wertgeminderte, untergegangene oder außer Betrieb genommene Sachanlagen und**
 - b) **die Beträge der gemäß Paragraph 20A in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Erlöse und Kosten für Gegenstände, die nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens hergestellt wurden, und die Angabe, in welchem bzw. welchen Posten der Gesamtergebnisrechnung derartige Erlöse und Kosten enthalten sind.**
- 75 Die Wahl der Abschreibungsmethode und die Schätzung der Nutzungsdauer von Vermögenswerten bedürfen einer Ermessensentscheidung. Deshalb gibt die Angabe der angewandten Methoden und der geschätzten Nutzungsdauern oder Abschreibungsraten den Abschlussadressaten Informationen, die es ihnen erlauben, die vom Management gewählten Rechnungslegungsmethoden einzuschätzen und Vergleiche mit anderen Unternehmen vorzunehmen. Aus ähnlichen Gründen ist es erforderlich, Angaben zu machen über
- a) die planmäßige Abschreibung einer Periode, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam erfasst wird oder als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten anderer Vermögenswerte, und
 - b) die kumulierte planmäßige Abschreibung am Ende der Periode.
- 76 Gemäß IAS 8 hat ein Unternehmen die Art und Auswirkung einer veränderten rechnungslegungsbezogenen Schätzung, die eine Auswirkung in der aktuellen Periode hat oder von der erwartet wird, dass sie Auswirkungen in folgenden Perioden hat, darzulegen. Bei Sachanlagen entstehen möglicherweise derartige Angaben aus Änderungen von Schätzungen in Bezug auf
- a) Restwerte,
 - b) geschätzte Kosten für den Abbruch, die Beseitigung oder die Wiederherstellung von Sachanlagen,
 - c) Nutzungsdauern und
 - d) Abschreibungsmethoden.
- 77 **Werden Sachanlagen neu bewertet, ist zusätzlich zu den in IFRS 13 vorgeschriebenen Angaben anzugeben:**
- a) **der Stichtag der Neubewertung,**

- b) **ob ein unabhängiger Gutachter hinzugezogen wurde,**
- c) [gestrichen]
- d) [gestrichen]
- 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 die nicht gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, und
- d) bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells die Angabe des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen, sofern dieser wesentlich vom Buchwert abweicht.

Daher wird den Unternehmen die Angabe dieser Beträge empfohlen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

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

80A Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2010–2012*, wurde Paragraph 35 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung auf alle Neubewertungen anzuwenden, die in Geschäftsjahren, die zu oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Änderung beginnen, sowie im unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahr erfasst werden. Ein Unternehmen kann auch für jedes früher dargestellte Geschäftsjahr angepasste Vergleichsangaben vorlegen, ist hierzu aber nicht verpflichtet. Legt ein Unternehmen für frühere Geschäftsjahre nicht angepasste Vergleichsinformationen vor, hat es diese klar zu kennzeichnen, darauf hinzuweisen, dass sie auf einer anderen Grundlage beruhen und diese Grundlage zu erläutern.

80B In der Berichtsperiode, in der die Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchtttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) erstmals angewendet wird, braucht das Unternehmen die gemäß IAS 8 Paragraph 28(f) für die laufende Periode vorgeschriebenen quantitativen Angaben nicht zu machen. Es muss jedoch die gemäß IAS 8 Paragraph 28(f) vorgeschriebenen quantitativen Angaben für jede frühere dargestellte Periode machen.

80C Ein Unternehmen kann eine fruchtttragende Pflanze zu Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Berichtsperiode, in der das Unternehmen die Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchtttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) erstmals anwendet, zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten an diesem Datum verwenden. Jede Differenz zwischen dem früheren Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert ist zu Beginn der frühesten dargestellten Periode im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen auszuweisen.

80D Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* wurden die Paragraphen 17 und 74 geändert und die Paragraphen 20A und 74A eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen rückwirkend anzuwenden, allerdings nur auf Sachanlagen, die an ihren Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, damit sie zu oder nach Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden können. Das Unternehmen erfasst die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen zu Beginn dieser frühesten dargestellten Periode als Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen (oder einer anderen als sachgerecht angesehenen Eigenkapitalkomponente).

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 81 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 81A Die Änderungen in Paragraph 3 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 6 auf eine frühere Periode an, sind auch diese Änderungen auf jene frühere Periode anzuwenden.
- 81B Durch IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in allen IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 39, 40 und 73(e)(iv) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 81C Durch IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 44 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.
- 81D Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurden die Paragraphen 6 und 69 geändert und Paragraph 68A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so hat es dies anzugeben und die entsprechenden Änderungen an IAS 7 *Kapitalflussrechnung* gleichzeitig anzuwenden.
- 81E Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern das Unternehmen gleichzeitig die Änderungen an den Paragraphen 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 und 85B von IAS 40 anwendet. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81F Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Definition des beizulegenden Zeitwerts und die Definition des erzielbaren Betrags in Paragraph 6 geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 26, 35 und 77 geändert und die Paragraphen 32 und 33 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81G Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph 8 geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81H Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurde Paragraph 35 geändert und Paragraph 80A eingefügt. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81I Durch *Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden* (Änderungen an IAS 16 und IAS 38), veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 56 geändert und Paragraph 62A eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv auf am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

- 81J Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 68A, 69 und 72 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81K Durch die im Juni 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) wurden die Paragraphen 3, 6 und 37 geändert sowie die Paragraphen 22A und 80B–80C eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Diese Änderungen sind mit Ausnahme der Darlegungen in Paragraph 80C gemäß IAS 8 rückwirkend anzuwenden.
- 81L Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 4 und 27 gestrichen und die Paragraphen 5, 10, 44 und 68–69 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81M Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 29A und 29B eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81N Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* wurden die Paragraphen 17 und 74 geändert und die Paragraphen 20A, 74A und 80D eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies 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.*

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 19

Leistungen an Arbeitnehmer

ZIELSETZUNG

- 1 Ziel des vorliegenden Standards ist die Regelung der Bilanzierung und der Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer. Nach diesem Standard ist ein Unternehmen verpflichtet,
 - a) eine Schuld anzusetzen, wenn ein Arbeitnehmer Arbeitsleistungen im Austausch gegen in der Zukunft zu zahlende Leistungen an Arbeitnehmer erbracht hat, und
 - b) einen Aufwand anzusetzen, wenn das Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen aus der im Austausch für Leistungen an Arbeitnehmer von einem Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung vereinnahmt hat.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 **Dieser Standard ist von Arbeitgebern bei der Bilanzierung sämtlicher Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, ausgenommen Leistungen, auf die IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütung Anwendung findet.**
- 3 Der Standard behandelt nicht die Berichterstattung von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (siehe IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*).
- 4 Der Standard bezieht sich unter anderem auf Leistungen an Arbeitnehmer, die
 - a) gemäß formellen Plänen oder anderen formellen Vereinbarungen zwischen einem Unternehmen und einzelnen Arbeitnehmern, Arbeitnehmergruppen oder deren Vertretern gewährt werden,
 - b) gemäß gesetzlichen Bestimmungen oder im Rahmen von tarifvertraglichen Vereinbarungen gewährt werden, durch die Unternehmen verpflichtet sind, Beiträge zu Plänen des Staates, eines Bundeslands, eines Industriezweigs oder zu anderen gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber zu leisten, oder
 - c) gemäß betrieblicher Praxis, die eine faktische Verpflichtung begründet, gewährt werden. Betriebliche Praxis begründet faktische Verpflichtungen, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.
- 5 Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten
 - a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie die nachfolgend aufgeführten, sofern davon ausgegangen wird, dass diese innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen werden:
 - i) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge,
 - ii) Urlaubs- und Krankengeld,
 - iii) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie
 - iv) geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Güter oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer,
 - b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie
 - i) Altersversorgungsleistungen (beispielsweise Renten und einmalige Zahlungen bei Renteneintritt) sowie
 - ii) sonstige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses,

- c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, wie
 - i) langfristig fällige Leistungen für bezahlte Abwesenheiten wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder Urlaub zur persönlichen Weiterbildung,
 - ii) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeiten sowie
 - iii) langfristig fällige Leistungen bei Erwerbsunfähigkeit sowie
 - d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.
- 6 Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten Leistungen sowohl an die Arbeitnehmer selbst als auch an von diesen wirtschaftlich abhängige Personen und können durch Zahlung (oder die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen) an die Arbeitnehmer direkt, an deren Ehepartner, Kinder oder sonstige von den Arbeitnehmern wirtschaftlich abhängige Personen oder an andere, wie z. B. Versicherungsunternehmen, erfüllt werden.
- 7 Ein Arbeitnehmer kann für ein Unternehmen Arbeitsleistungen auf Vollzeit- oder Teilzeitbasis, dauerhaft oder gelegentlich oder auch auf befristeter Basis erbringen. Für die Zwecke dieses Standards zählen Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans und sonstiges leitendes Personal zu den Arbeitnehmern.

DEFINITIONEN

- 8 Die folgenden Begriffe werden im vorliegenden Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Leistungen an Arbeitnehmer – Definitionen

Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Formen von Gegenleistungen, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung oder aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), bei denen zu erwarten ist, dass sie innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlusstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen werden.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer), die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Leistungen an Arbeitnehmer, mit Ausnahme von kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer, Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer, die im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses eines Arbeitnehmers gezahlt werden und daraus resultieren, dass entweder

- a) ein Unternehmen die Beendigung des Arbeitsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Renteneintrittszeitpunkt beschlossen hat oder
- b) ein Arbeitnehmer im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses einem Leistungsangebot zugestimmt hat.

Definitionen in Bezug auf die Einstufung von Plänen

Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind formelle oder informelle Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen einem oder mehreren Arbeitnehmern Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.

Beitragsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen an Arbeitnehmer in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der aktuellen Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.

Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber sind beitragsorientierte (außer staatlichen Plänen) oder leistungsorientierte Pläne (außer staatlichen Plänen), bei denen

- a) Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinschaftlichen Beherrschung unterliegenden Unternehmen in den Plan eingebracht wurden, und
- b) diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer aus mehr als einem Unternehmen verwendet werden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von dem Unternehmen, in dem die entsprechenden Arbeitnehmer beschäftigt sind, abhängen.

Definitionen in Bezug auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan

Die *Nettoschuld* (der Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan ist die Unter- oder Überdeckung nach Berücksichtigung der Auswirkung der Begrenzung eines Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan auf die Obergrenze für den Vermögenswert.

Eine *Unter- oder Überdeckung* ist

- a) der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung abzüglich
- b) des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens.

Die *Obergrenze für den Vermögenswert* ist der Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan.

Der *Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung* ist der ohne Abzug von Planvermögen beizulegende Barwert erwarteter künftiger Zahlungen, die erforderlich sind, um die aufgrund von Arbeitnehmerleistungen in der aktuellen Berichtsperiode oder früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen abgelten zu können.

Planvermögen umfasst

- a) Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird, und
- b) qualifizierende Versicherungspolice.

Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird, ist Vermögen (außer nicht übertragbaren Finanzinstrumenten, die vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurden), das

- a) von einer Einheit (einem Fonds) gehalten wird, die von dem berichtenden Unternehmen rechtlich unabhängig ist und die ausschließlich besteht, um Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren, und
- b) verfügbar ist, um ausschließlich die Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren, aber nicht für die Gläubiger des berichtenden Unternehmens verfügbar ist (auch nicht im Falle eines Insolvenzverfahren), und das nicht an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt werden kann, es sei denn
 - i) das verbleibende Vermögen des Fonds reicht aus, um alle Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, die mit dem Plan oder dem berichtenden Unternehmen verbunden sind, zu erfüllen oder
 - ii) das Vermögen wird an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.

Eine *qualifizierende Versicherungspolice* ist eine Versicherungspolice ⁽⁷⁾ eines Versicherers, der nicht zu den nahestehenden Unternehmen und Personen des berichtenden Unternehmens gehört (wie in IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* definiert), wenn die Erlöse aus dem Vertrag

⁽⁷⁾ Eine qualifizierende Versicherungspolice ist nicht notwendigerweise ein Versicherungsvertrag gemäß der Definition in IFRS 17 *Versicherungsverträge*.

- a) nur verwendet werden können, um Leistungen an Arbeitnehmer aus einem leistungsorientierten Plan zu zahlen oder zu finanzieren, und
- b) nicht den Gläubigern des berichtenden Unternehmens zur Verfügung stehen (auch nicht im Falle eines Insolvenzverfahrens) und nicht an das berichtende Unternehmen gezahlt werden können, es sei denn
 - i) die Erlöse stellen Überschüsse dar, die für die Erfüllung sämtlicher Leistungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern im Zusammenhang mit der Versicherungspolice nicht benötigt werden, oder
 - ii) die Erlöse werden an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um bereits gezahlte Leistungen an Arbeitnehmer zu erstatten.

Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. (Siehe IFRS 13 Bewertung zum beizulegenden Zeitwert.)

Definitionen in Bezug auf die Kosten aus leistungsorientierten Plänen

Dienstzeitaufwand umfasst Folgendes:

- a) *laufenden Dienstzeitaufwand*: Dies ist der Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der auf die Arbeitsleistung von Arbeitnehmern in der aktuellen Berichtsperiode entfällt,
- b) *nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand*: Dies ist die Veränderung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung für Arbeitsleistung vorangegangener Perioden, die aus einer Änderung (Einführung, Rücknahme oder Änderungen eines leistungsorientierten Plans) oder einer Kürzung des Plans (einer erheblichen unternehmensseitigen Senkung der Anzahl in einem Plan erfasster Arbeitnehmer) entsteht, und
- c) Gewinne oder Verluste bei Abgeltung.

Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan sind aufgrund des Verstreichens von Zeit während der Berichtsperiode eintretende Veränderungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan.

Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan umfassen

- a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,
- b) den Ertrag aus dem Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind, und
- c) Veränderungen bei der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind Veränderungen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung aufgrund von

- a) erfahrungsbedingten Anpassungen (die Auswirkungen der Abweichungen zwischen früheren versicherungsmathematischen Annahmen und der tatsächlichen Entwicklung) und
- b) Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen.

Der Ertrag aus dem Planvermögen setzt sich aus Zinsen, Dividenden und sonstigen Erträgen aus dem Planvermögen zusammen und umfasst auch realisierte und nicht realisierte Gewinne oder Verluste aus dem Planvermögen, abzüglich

- a) etwaiger Kosten für die Verwaltung des Planvermögens und

- b) vom Plan selbst zu entrichtender Steuern, soweit es sich nicht um Steuern handelt, die bereits in die versicherungsmathematischen Annahmen eingeflossen sind, die zur Ermittlung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung verwendet werden.

Eine **Abgeltung** ist eine Vereinbarung, wonach alle weiteren rechtlichen und faktischen Verpflichtungen in Bezug auf einen Teil oder die Gesamtheit der in einem leistungsorientierten Plan zugesagten Leistungen eliminiert werden, soweit es sich nicht um eine in den Regelungen des Plans vorgesehene und in den versicherungsmathematischen Annahmen enthaltene Zahlung von Leistungen direkt an Arbeitnehmer oder zu deren Gunsten handelt.

KURZFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

- 9 Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer umfassen Posten gemäß nachstehender Aufzählung, sofern davon ausgegangen wird, dass diese innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlusstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die betreffende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen werden:
- a) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge,
 - b) Urlaubs- und Krankengeld,
 - c) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen und
 - d) geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Güter oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.
- 10 Ein Unternehmen muss eine kurzfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer nicht umgliedern, wenn sich die Erwartungen des Unternehmens bezüglich des Zeitpunkts der Abgeltung vorübergehend ändern. Verändern sich jedoch die Merkmale der Leistung (beispielsweise Umstellung von einer nicht ansammelbaren Leistung auf eine ansammelbare Leistung) oder sind Erwartungen bezüglich des Zeitpunkts der Abgeltung nicht vorübergehender Natur, hat das Unternehmen zu prüfen, ob die Leistung noch der Definition einer kurzfristig fälligen Leistung an Arbeitnehmer entspricht.

Ansatz und Bewertung

Alle kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer

- 11 **Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf der Bilanzierungsperiode Arbeitsleistungen für ein Unternehmen erbracht, ist von dem Unternehmen der nicht abgezinste Betrag der kurzfristig fälligen Leistung zu erfassen, der voraussichtlich im Austausch für diese Arbeitsleistung gezahlt wird, und zwar**
- a) als Schuld (passivische Abgrenzung) nach Abzug bereits geleisteter Zahlungen. Übersteigt der bereits gezahlte Betrag den nicht abgezinste Betrag der Leistungen, so hat das Unternehmen die Differenz als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), soweit die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird.
 - b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer IFRS verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts (siehe z. B. IAS 2 *Vorräte* und IAS 16 *Sachanlagen*).
- 12 **In den Paragraphen 13, 16 und 19 wird erläutert, wie ein Unternehmen Paragraph 11 auf kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteter Abwesenheit und Gewinn- und Erfolgsbeteiligung anzuwenden hat.**
- Kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen*
- 13 **Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteten Abwesenheiten gemäß Paragraph 11 wie folgt zu erfassen:**
- a) im Falle ansammelbarer Ansprüche, sobald die Arbeitnehmer Arbeitsleistungen erbracht haben, durch die sich ihre Ansprüche auf vergütete künftige Abwesenheit erhöhen.
 - b) im Falle nicht ansammelbarer Ansprüche zu dem Zeitpunkt, zu dem die Abwesenheit eintritt.
- 14 Ein Unternehmen kann aus verschiedenen Gründen Vergütungen bei Abwesenheit von Arbeitnehmern zahlen, z. B. bei Urlaub, Krankheit, vorübergehender Arbeitsunfähigkeit, Erziehungsurlaub, Schöffentätigkeit oder bei Ableistung von Militärdienst. Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten werden unterteilt in

- a) ansammelbare Ansprüche und
- b) nicht ansammelbare Ansprüche.
- 15 Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit sind solche, die vorgetragen werden und in künftigen Perioden genutzt werden können, wenn der Anspruch in der aktuellen Berichtsperiode nicht voll ausgeschöpft wird. Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können entweder unverfallbar (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen Anspruch auf einen Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen) oder verfallbar sein (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen keinen Anspruch auf Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen). Eine Verpflichtung entsteht, wenn Arbeitnehmer Arbeitsleistungen erbringen, durch die sich ihr Anspruch auf künftige vergütete Abwesenheit erhöht. Die Verpflichtung entsteht selbst dann und ist zu erfassen, wenn die Ansprüche auf vergütete Abwesenheit verfallbar sind, wobei allerdings die Bewertung dieser Verpflichtung davon beeinflusst wird, dass Arbeitnehmer möglicherweise aus dem Unternehmen ausscheiden, bevor sie die angesammelten verfallbaren Ansprüche nutzen.
- 16 **Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten ansammelbarer Ansprüche auf vergütete Abwesenheit mit dem zusätzlichen Betrag zu bewerten, den das Unternehmen aufgrund der zum Abschlussstichtag angesammelten, nicht genutzten Ansprüche voraussichtlich zahlen muss.**
- 17 Bei dem im vorangegangenen Paragraphen beschriebenen Verfahren wird die Verpflichtung mit dem Betrag der zusätzlichen Zahlungen angesetzt, die voraussichtlich allein aufgrund der Tatsache entstehen, dass die Leistung ansammelbar ist. In vielen Fällen bedarf es keiner detaillierten Berechnungen des Unternehmens, um abschätzen zu können, dass keine wesentliche Verpflichtung aus ungenutzten Ansprüchen auf vergütete Abwesenheit existiert. Zum Beispiel ist eine Krankengeldverpflichtung wahrscheinlich nur dann wesentlich, wenn im Unternehmen formell oder informell Einvernehmen darüber herrscht, dass ungenutzte vergütete Abwesenheit für Krankheit als bezahlter Jahresurlaub genommen werden kann.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 16 und 17

Ein Unternehmen beschäftigt 100 Mitarbeiter, die jeweils Anspruch auf fünf bezahlte Krankheitstage pro Jahr haben. Nicht in Anspruch genommene Krankheitstage können ein Kalenderjahr vorgetragen werden. Krankheitstage werden zuerst mit den Ansprüchen des laufenden Jahrs und dann mit den etwaigen übertragenen Ansprüchen aus dem vorangegangenen Jahr (auf LIFO-Basis) verrechnet. Zum 31. Dezember 20X1 belaufen sich die durchschnittlich ungenutzten Ansprüche auf zwei Tage je Arbeitnehmer. Das Unternehmen erwartet, dass die bisherigen Erfahrungen auch in Zukunft zutreffen, und geht davon aus, dass in 20X2 92 Arbeitnehmer nicht mehr als fünf bezahlte Krankheitstage und die restlichen acht Arbeitnehmer im Durchschnitt sechseinhalb Tage in Anspruch nehmen werden.

Das Unternehmen erwartet, dass es aufgrund der zum 31. Dezember 20X1 ungenutzten angesammelten Ansprüche für zusätzliche zwölf Krankentage zahlen wird (das entspricht je eineinhalb Tagen für acht Arbeitnehmer). Daher setzt das Unternehmen eine Schuld in Höhe von 12 Tagen Krankengeld an.

- 18 Nicht ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können nicht vorgetragen werden: Sie verfallen, soweit die Ansprüche in der aktuellen Berichtsperiode nicht vollständig genutzt werden, und berechtigen Arbeitnehmer auch nicht zum Erhalt eines Barausgleichs für ungenutzte Ansprüche bei Ausscheiden aus dem Unternehmen. Dies ist üblicherweise der Fall bei Krankengeld (soweit ungenutzte Ansprüche der Vergangenheit künftige Ansprüche nicht erhöhen), Erziehungsurlaub und vergüteter Abwesenheit bei Schöffentätigkeit oder Militärdienst. Ein Unternehmen erfasst eine Schuld oder einen Aufwand nicht vor dem Zeitpunkt der Abwesenheit, da die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer den Wert des Leistungsanspruchs nicht erhöht.

Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne

- 19 **Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes gemäß Paragraph 11 nur dann zu erfassen, wenn**
- a) **das Unternehmen aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, solche Leistungen zu gewähren und**
- b) **die Höhe der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.**

Eine gegenwärtige Verpflichtung besteht nur dann, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung hat.

- 20 Einige Gewinnbeteiligungspläne sehen vor, dass Arbeitnehmer nur dann einen Gewinnanteil erhalten, wenn sie für einen festgelegten Zeitraum beim Unternehmen bleiben. Im Rahmen solcher Pläne entsteht dennoch eine faktische Verpflichtung für das Unternehmen, da Arbeitnehmer Arbeitsleistung erbringen, durch die sich der zu zahlende Betrag erhöht, sofern sie bis zum Ende des festgesetzten Zeitraums im Unternehmen verbleiben. Bei der Bewertung solcher faktischen Verpflichtungen ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Gewinnbeteiligung zu erhalten.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 20

Ein Gewinnbeteiligungsplan verpflichtet ein Unternehmen zur Zahlung eines bestimmten Anteils vom Jahresgewinn an Arbeitnehmer, die während des ganzen Jahres beschäftigt sind. Wenn im Laufe des Jahres keine Arbeitnehmer ausscheiden, werden die insgesamt auszuzahlenden Gewinnbeteiligungen für das Jahr 3 % des Gewinns betragen. Das Unternehmen schätzt, dass sich die Zahlungen aufgrund der Mitarbeiterfluktuation auf 2,5 % des Gewinns reduzieren.

Das Unternehmen erfasst eine Schuld und einen Aufwand in Höhe von 2,5 % des Gewinns.

- 21 Möglicherweise ist ein Unternehmen rechtlich nicht zur Zahlung von Erfolgsbeteiligungen verpflichtet. In einigen Fällen ist dies jedoch betriebliche Praxis. In diesen Fällen besteht eine faktische Verpflichtung, da das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Erfolgsbeteiligung hat. Bei der Bewertung der faktischen Verpflichtung ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Erfolgsbeteiligung zu erhalten.
- 22 Eine verlässliche Schätzung einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung eines Unternehmens hinsichtlich eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplans ist nur dann möglich, wenn
- die formellen Regelungen des Plans eine Formel zur Bestimmung der Leistungshöhe enthalten,
 - das Unternehmen die zu zahlenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde oder
 - aufgrund früherer Praktiken die Höhe der faktischen Verpflichtung des Unternehmens eindeutig bestimmt ist.
- 23 Eine Verpflichtung aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen beruht auf der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer und nicht auf einem Rechtsgeschäft mit den Eigentümern des Unternehmens. Deswegen werden die Kosten eines Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplans nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Aufwand erfasst.
- 24 Werden Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen, so fallen sie unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (siehe die Paragraphen 153–158).

Angaben

- 25 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen für das Management in Schlüsselpositionen zu machen. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ist der Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSSES: UNTERSCHIEDUNG ZWISCHEN BEITRAGSORIENTIERTEN UND LEISTUNGSORIENTIERTEN PLÄNEN

- 26 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses umfassen u.a.
- Altersversorgungsleistungen (beispielweise Renten und einmalige Zahlungen bei Renteneintritt) und
 - sonstige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Vereinbarungen, nach denen ein Unternehmen solche Leistungen gewährt, werden als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezeichnet. Dieser Standard ist auf alle derartigen Vereinbarungen anzuwenden, unabhängig davon, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit vorsehen, an die Beiträge entrichtet und aus der Leistungen erbracht werden, oder nicht.

- 27 Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Plans ergibt, entweder als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert eingestuft.
- 28 Im Rahmen beitragsorientierter Pläne ist die rechtliche oder faktische Verpflichtung eines Unternehmens auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds begrenzt. Damit richtet sich die Höhe der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die der Arbeitnehmer erhält, nach der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den betreffenden Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, sowie der Rendite aus der Anlage dieser Beiträge. Folglich werden das versicherungsmathematische Risiko (dass Leistungen geringer ausfallen können als erwartet) und das Anlagerisiko (dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen) letztlich vom Arbeitnehmer getragen.
- 29 Beispiele für Situationen, in denen die Verpflichtung eines Unternehmens nicht auf die vereinbarten Beitragszahlungen an den Fonds begrenzt ist, liegen dann vor, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens dadurch gekennzeichnet ist, dass
- die in einem Plan enthaltene Leistungsformel nicht ausschließlich auf die Beiträge abstellt, sondern dem Unternehmen die Zahlung weiterer Beiträge vorschreibt, falls das Vermögen nicht ausreicht, um die in der Leistungsformel des Plans vorgesehenen Leistungen zu erfüllen,
 - eine bestimmte Mindestverzinsung der Beiträge entweder mittelbar über einen Leistungsplan oder unmittelbar garantiert wurde, oder
 - betriebsübliche Praktiken eine faktische Verpflichtung begründen. Eine faktische Verpflichtung kann beispielsweise entstehen, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen für ausgeschiedene Arbeitnehmer erhöht hat, um sie an die Inflation anzupassen, selbst wenn dazu keine rechtliche Verpflichtung bestand.
- 30 Im Rahmen leistungsorientierter Pläne
- besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und ausgeschiedene Arbeitnehmer und
 - werden das versicherungsmathematische Risiko (d. h., dass die Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko letztlich vom Unternehmen getragen. Sollte die tatsächliche Entwicklung ungünstiger verlaufen als dies nach den versicherungsmathematischen Annahmen oder Renditeannahmen für die Vermögensanlage erwartet wurde, so kann sich die Verpflichtung des Unternehmens erhöhen.
- 31 In den Paragraphen 32–49 wird die Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen in Bezug auf gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber, leistungsorientierte Pläne mit Risikoverteilung zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung und staatliche Pläne sowie in Bezug auf versicherte Leistungen erläutert.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

- 32 **Ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ist von einem Unternehmen nach den Regelungen des Plans (einschließlich faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungen des Plans hinausgehen) als beitragsorientierter Plan oder als leistungsorientierter Plan einzustufen.**
- 33 **Nimmt ein Unternehmen an einem leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber teil, hat das Unternehmen, sofern Paragraph 34 nicht anwendbar ist,**
- seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den mit dem Plan verbundenen Kosten genauso zu bilanzieren wie bei jedem anderen leistungsorientierten Plan und**
 - die gemäß den Paragraphen 135–148 (mit Ausnahme von Paragraph 148(d)) erforderlichen Angaben zu machen.**
- 34 **Falls keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um einen leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber wie einen leistungsorientierten Plan zu bilanzieren, hat das Unternehmen**
- den Plan wie einen beitragsorientierten Plan zu bilanzieren, d. h. gemäß den Paragraphen 51 und 52, und**
 - die in Paragraph 148 vorgeschriebenen Angaben zu machen.**

- 35 Ein leistungsorientierter gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber liegt beispielsweise dann vor, wenn
- a) der Plan durch Umlagebeiträge finanziert wird, mit denen die in derselben Periode fälligen Leistungen voraussichtlich voll gezahlt werden können, während die in der aktuellen Berichtsperiode erdienten künftigen Leistungen aus künftigen Beiträgen gezahlt werden, und
 - b) sich die Höhe der Leistungen an Arbeitnehmer nach der Länge ihrer Dienstzeiten bemisst und die am Plan teilnehmenden Unternehmen keine realistische Möglichkeit zur Beendigung ihrer Mitgliedschaft haben, ohne einen Beitrag für die bis zum Tag des Ausscheidens aus dem Plan erdienten Leistungen ihrer Arbeitnehmer zu zahlen. Ein solcher Plan beinhaltet versicherungsmathematische Risiken für das Unternehmen: Falls die tatsächlichen Kosten der bis zum Abschlusstichtag bereits erdienten Leistungen höher sind als erwartet, wird das Unternehmen entweder seine Beiträge erhöhen oder die Arbeitnehmer davon überzeugen müssen, Leistungsminderungen zu akzeptieren. Aus diesem Grund ist ein solcher Plan ein leistungsorientierter Plan.
- 36 Wenn ausreichende Informationen über einen leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber verfügbar sind, erfasst das Unternehmen seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in der gleichen Weise wie für jeden anderen leistungsorientierten Plan. Doch ist ein Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage, seinen Anteil an der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Plans für Bilanzierungszwecke hinreichend verlässlich zu bestimmen. Dies kann der Fall sein, wenn
- a) der Plan die teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf die aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzt, und so im Ergebnis keine stetige und verlässliche Grundlage für die Zuordnung der Verpflichtung, des Planvermögens und der Kosten auf die einzelnen, teilnehmenden Unternehmen existiert oder
 - b) das Unternehmen keinen Zugang zu ausreichenden Informationen über den Plan hat, die den Vorschriften dieses Standards genügen.

In diesen Fällen bilanziert das Unternehmen den Plan wie einen beitragsorientierten Plan und macht die in Paragraph 148 vorgeschriebenen Angaben.

- 37 Es kann eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber und dessen Teilnehmern bestehen, worin festgelegt ist, wie die Überdeckung im Plan an die Teilnehmer verteilt wird (oder die Unterdeckung finanziert wird). Ein Teilnehmer eines gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber mit einer derartigen Vereinbarung, der als beitragsorientierter Plan gemäß Paragraph 34 bilanziert wird, hat den Vermögenswert oder die Schuld aus der vertraglichen Vereinbarung anzusetzen und die daraus entstehenden Erträge oder Aufwendungen erfolgswirksam zu erfassen.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 37

Ein Unternehmen nimmt an einem leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber teil, der jedoch keine auf IAS 19 basierenden Bewertungen des Plans erstellt. Das Unternehmen bilanziert den Plan daher als beitragsorientierten Plan. Eine nicht auf IAS 19 basierende Bewertung der Finanzierung weist eine Unterdeckung des Plans von 100 Mio. WE⁽⁸⁾ auf. Der Plan hat mit den teilnehmenden Arbeitgebern vertraglich einen Beitragsplan vereinbart, der innerhalb der nächsten fünf Jahre die Unterdeckung ausgleichen wird. Die vertraglich vereinbarten Gesamtbeiträge des Unternehmens belaufen sich auf 8 Mio. WE.

Das Unternehmen setzt die Schuld für die Beiträge nach Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes an und erfasst den entsprechenden Aufwand erfolgswirksam.

⁽⁸⁾ In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten (WE)“ ausgedrückt.

38 Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber unterscheiden sich von gemeinschaftlich verwalteten Plänen. Ein gemeinschaftlich verwalteter Plan ist lediglich eine Zusammenfassung von Plänen einzelner Arbeitgeber, die es diesen ermöglicht, ihre jeweiligen Planvermögen für Zwecke der gemeinsamen Anlage zusammenzulegen und die Kosten der Vermögensanlage und der allgemeinen Verwaltung zu senken, wobei die Ansprüche der verschiedenen Arbeitgeber aber getrennt bleiben und nur Leistungen an ihre jeweiligen Arbeitnehmer betreffen. Gemeinschaftlich verwaltete Pläne verursachen keine besonderen Bilanzierungsprobleme, weil die erforderlichen Informationen jederzeit verfügbar sind, um sie wie jeden anderen Plan eines einzelnen Arbeitgebers zu behandeln, und weil solche Pläne die teilnehmenden Unternehmen keinen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf aktive und ausgeschiedene Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzen. Die Definitionen in diesem Standard verpflichten ein Unternehmen, einen gemeinschaftlich verwalteten Plan entsprechend den Regelungen des Plans (einschließlich möglicher faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungen hinausgehen) als einen beitragsorientierten Plan oder einen leistungsorientierten Plan einzustufen.

39 **Bei der Feststellung, wann eine im Zusammenhang mit der Auflösung eines leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber oder des Ausscheidens des Unternehmens aus einem leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber entstandene Schuld anzusetzen und wie sie zu bewerten ist, hat ein Unternehmen IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen anzuwenden.**

Leistungsorientierte Pläne, die Risiken auf verschiedene Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung verteilen

40 Leistungsorientierte Pläne, die Risiken auf mehrere Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung verteilen, wie auf ein Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen, gelten nicht als gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber.

41 Ein an einem solchen Plan teilnehmendes Unternehmen hat Informationen über den gesamten Plan einzuholen, der nach dem vorliegenden Standard auf Grundlage von Annahmen, die für den gesamten Plan gelten, bewertet wird. Besteht eine vertragliche Vereinbarung oder eine ausgewiesene Richtlinie, die Nettokosten aus dem gesamten, gemäß dem vorliegenden Standard bewerteten leistungsorientierten Plan den einzelnen Konzernunternehmen anzulasten, so hat das Unternehmen die angelasteten Nettokosten aus dem leistungsorientierten Plan in seinem Einzelabschluss zu erfassen. Gibt es keine derartige Vereinbarung oder Richtlinie, sind die Nettokosten aus dem leistungsorientierten Plan von dem Konzernunternehmen, das das rechtliche Trägerunternehmen des Plans ist, in seinem Einzelabschluss zu erfassen. Die anderen Konzernunternehmen haben in ihren Einzelabschlüssen einen Aufwand zu erfassen, der ihrem in der betreffenden Berichtsperiode zu zahlenden Beitrag entspricht.

42 Für jedes einzelne Konzernunternehmen stellt die Teilnahme an einem solchen Plan einen Geschäftsvorfall mit nahestehenden Unternehmen und Personen dar. Daher hat ein Unternehmen in seinem Einzelabschluss die in Paragraph 149 vorgeschriebenen Angaben zu machen.

Staatliche Pläne

43 **Ein Unternehmen hat einen staatlichen Plan genauso zu behandeln wie einen gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber (siehe Paragraphen 32–39).**

44 Staatliche Pläne werden durch den Gesetzgeber festgelegt, um alle Unternehmen (oder alle Unternehmen einer bestimmten Kategorie, wie z. B. in einem bestimmten Industriezweig) zu erfassen, und sie werden vom Staat, von regionalen oder überregionalen Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Stellen (z. B. eigens dafür geschaffenen autonomen Institutionen) betrieben, welche nicht der Beherrschung oder Einflussnahme des berichtenden Unternehmens unterliegen. Einige von Unternehmen eingerichtete Pläne erbringen sowohl Pflichtleistungen – und ersetzen insofern die andernfalls über einen staatlichen Plan zu versichernden Leistungen – als auch zusätzliche freiwillige Leistungen. Solche Pläne sind keine staatlichen Pläne.

45 Staatliche Pläne werden als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert eingestuft, je nachdem, welche Verpflichtung dem Unternehmen aus dem Plan erwächst. Viele staatliche Pläne werden nach dem Umlageprinzip finanziert: Die Beiträge werden ausreichend hoch angesetzt, damit die in derselben Periode fälligen Leistungen voraussichtlich voll gezahlt werden können; künftige, in der laufenden Periode erdiente Leistungen werden aus künftigen Beiträgen erbracht. Dennoch besteht bei staatlichen Plänen in den meisten Fällen keine rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens zur Zahlung dieser künftigen Leistungen: Es ist nur dazu verpflichtet, die fälligen Beiträge zu entrichten, und wenn das Unternehmen keine dem staatlichen Plan angehörenden Mitarbeiter mehr beschäftigt, ist es auch nicht verpflichtet, die in früheren Jahren erdienten Leistungen der eigenen Mitarbeiter zu erbringen. Deswegen sind staatliche Pläne im Regelfall beitragsorientierte Pläne. Ist ein staatlicher Plan jedoch ein leistungsorientierter Plan, wendet ein Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 32–39 an.

Versicherte Leistungen

46 Ein Unternehmen kann einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Zahlung von Versicherungsprämien finanzieren. Ein solcher Plan ist als beitragsorientierter Plan zu behandeln, es sei denn, das Unternehmen ist (unmittelbar oder mittelbar über den Plan) rechtlich oder faktisch dazu verpflichtet,

a) die Leistungen bei Fälligkeit entweder unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen oder

b) zusätzliche Beträge zu entrichten, falls der Versicherer nicht alle in der laufenden oder in früheren Perioden verdienten Leistungen zahlt.

Wenn eine solche rechtliche oder faktische Verpflichtung beim Unternehmen verbleibt, ist der Plan als leistungsorientierter Plan zu behandeln.

47 Die durch eine Versicherungspolice versicherten Leistungen müssen keine direkte oder automatische Beziehung zur Verpflichtung des Unternehmens haben. Bei versicherten Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gilt die gleiche Unterscheidung zwischen Bilanzierung und Finanzierung wie bei anderen fondsfinanzierten Plänen.

48 Wenn ein Unternehmen eine Verpflichtung zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung über Beiträge zu einer Versicherungspolice finanziert und gemäß dieser eine rechtliche oder faktische Verpflichtung bei dem Unternehmen verbleibt (unmittelbar oder mittelbar über den Plan, durch den Mechanismus bei der Festlegung zukünftiger Beiträge oder, weil der Versicherer ein nahestehendes Unternehmen ist), ist die Zahlung der Versicherungsprämien nicht als beitragsorientierte Vereinbarung einzustufen. Daraus folgt, dass das Unternehmen

a) die qualifizierende Versicherungspolice als Planvermögen erfasst (siehe Paragraph 8) und

b) andere Versicherungspolicen als Erstattungsansprüche ansetzt (wenn die Policen das Kriterium des Paragraphen 116 erfüllen).

49 Ist eine Versicherungspolice auf den Namen eines einzelnen Planbegünstigten oder auf eine Gruppe von Planbegünstigten ausgestellt und das Unternehmen weder rechtlich noch faktisch dazu verpflichtet, mögliche Verluste aus der Versicherungspolice auszugleichen, so ist das Unternehmen auch nicht dazu verpflichtet, Leistungen unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; die alleinige Verantwortung zur Zahlung der Leistungen liegt dann beim Versicherer. Im Rahmen solcher Verträge stellt die Zahlung der festgelegten Versicherungsprämien grundsätzlich die Abgeltung der Leistungsverpflichtung an Arbeitnehmer dar und nicht lediglich eine Finanzinvestition zur Erfüllung der Verpflichtung. Folglich existieren bei dem Unternehmen kein diesbezüglicher Vermögenswert und keine diesbezügliche Schuld mehr. Ein Unternehmen behandelt derartige Zahlungen daher wie Beiträge an einen beitragsorientierten Plan.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

50 Die Bilanzierung beitragsorientierter Pläne ist einfach, weil die Verpflichtung des berichtenden Unternehmens in jeder Periode durch die für diese Periode zu entrichtenden Beiträge bestimmt wird. Deswegen sind zur Bewertung von Verpflichtung oder Aufwand des Unternehmens keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich, und es können keine versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste entstehen. Darüber hinaus werden die Verpflichtungen auf nicht abgezinster Basis bewertet, es sei denn, sie werden voraussichtlich nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen.

Ansatz und Bewertung

51 Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf einer Periode Arbeitsleistungen erbracht, so hat das Unternehmen den im Austausch für die Arbeitsleistung zu zahlenden Beitrag an einen beitragsorientierten Plan wie folgt zu erfassen:

a) als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits entrichteter Beiträge. Übersteigt der bereits gezahlte Beitrag denjenigen Beitrag, der der bis zum Abschlussstichtag erbrachten Arbeitsleistung entspricht, so hat das Unternehmen die Differenz als Vermögenswert zu aktivieren (aktive Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird.

b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer IFRS verlangt oder erlaubt die Einbeziehung des Beitrags in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts (siehe z. B. IAS 2 und IAS 16).

52 Soweit Beiträge an einen beitragsorientierten Plan voraussichtlich nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen werden, sind sie unter Anwendung des in Paragraph 83 angegebenen Abzinsungssatzes abzuzinsen.

Angaben

53 Der als Aufwand für einen beitragsorientierten Plan erfasste Betrag ist im Abschluss des Unternehmens anzugeben.

54 Falls IAS 24 dies vorschreibt, sind Angaben über Beiträge an beitragsorientierte Versorgungspläne für das Management in Schlüsselpositionen zu machen.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSSES: LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

55 Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne ist komplex, weil zur Bewertung von Verpflichtung und Aufwand versicherungsmathematische Annahmen erforderlich sind und versicherungsmathematische Gewinne und Verluste auftreten können. Darüber hinaus wird die Verpflichtung auf abgezinster Basis bewertet, da sie möglicherweise erst viele Jahre nach Erbringung der damit zusammenhängenden Arbeitsleistung der Arbeitnehmer gezahlt wird.

Ansatz und Bewertung

56 Leistungsorientierte Pläne können durch die Zahlung von Beiträgen des Unternehmens, manchmal auch seiner Arbeitnehmer, an eine vom berichtenden Unternehmen unabhängige, rechtlich selbstständige Einheit oder einen Fonds, aus der/dem die Leistungen an die Arbeitnehmer gezahlt werden, ganz oder teilweise finanziert sein, oder sie bestehen ohne Fondsdeckung. Die Zahlung der über einen Fonds finanzierten Leistungen hängt bei deren Fälligkeit nicht nur von der Vermögens- und Finanzlage und dem Anlageerfolg des Fonds ab, sondern auch von der Fähigkeit und Bereitschaft des Unternehmens, etwaige Fehlbeträge im Vermögen des Fonds auszugleichen. Daher trägt letztlich das Unternehmen die mit dem Plan verbundenen versicherungsmathematischen Risiken und Anlagerisiken. Der für einen leistungsorientierten Plan zu erfassende Aufwand entspricht daher nicht notwendigerweise dem in der Periode fälligen Beitrag.

57 Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne durch ein Unternehmen umfasst folgende Schritte:

a) Die Bestimmung der Unter- oder Überdeckung. Dies beinhaltet

i) die Anwendung einer versicherungsmathematischen Methode, nämlich der Methode der laufenden Einmalprämien, zur verlässlichen Schätzung der Kosten, die dem Unternehmen für die Leistungen, die Arbeitnehmer im Austausch für in der laufenden Periode und in früheren Perioden erbrachte Arbeitsleistungen verdient haben, tatsächlich entstehen (siehe Paragraphen 67–69). Dazu muss ein Unternehmen bestimmen, zu welchem Teil die Leistungen der laufenden und früheren Perioden zuzuordnen sind (siehe Paragraphen 70–74), und Einschätzungen (versicherungsmathematische Annahmen) zu demographischen Variablen (z. B. Mitarbeiterfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit) sowie zu finanziellen Variablen (z. B. künftige Gehaltssteigerungen und Kostentrends für medizinische Versorgung) vornehmen, die die Kosten für die zugesagten Leistungen beeinflussen (siehe Paragraphen 75–98).

ii) die Abzinsung dieser Leistungen zur Bestimmung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung und des laufenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraphen 67–69 und 83–86).

iii) den Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens (siehe Paragraphen 113–115) vom Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung.

b) die Bestimmung der Höhe der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan als Betrag der gemäß (a) bestimmten Unter- oder Überdeckung, berichtigt um die Auswirkung der Begrenzung eines Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan auf die Obergrenze für den Vermögenswert (siehe Paragraph 64).

c) die Bestimmung der folgenden, erfolgswirksam zu erfassenden Beträge:

i) laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 70–74 und Paragraph 122A),

ii) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und Gewinn oder Verlust aus der Abgeltung (siehe Paragraphen 99–112),

iii) Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan (siehe Paragraphen 123–126).

d) die Bestimmung der Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan; diese sind unter „Sonstiges Ergebnis“ anzusetzen und setzen sich zusammen aus

- i) versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten (siehe Paragraphen 128 und 129),
- ii) dem Ertrag aus Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind (siehe Paragraph 130), und
- iii) Veränderungen in der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert (siehe Paragraph 64) unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind.

Wenn ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Plan hat, ist diese Vorgehensweise auf jeden wesentlichen Plan gesondert anzuwenden.

- 58 Ein Unternehmen hat die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan so regelmäßig zu bestimmen, dass sichergestellt ist, dass sich die im Abschluss angesetzten Beträge nicht wesentlich von den Beträgen unterscheiden, die sich bei Bestimmung am Abschlussstichtag ergeben.**
- 59 Der vorliegende Standard empfiehlt, schreibt aber nicht vor, dass ein Unternehmen in die Bewertung aller wesentlichen Verpflichtungen zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung einen qualifizierten Versicherungsmathematiker einbezieht. Ein Unternehmen kann aus praktischen Gründen einen qualifizierten Versicherungsmathematiker damit beauftragen, vor dem Abschlussstichtag eine detaillierte Bewertung der Verpflichtung durchzuführen. Die Ergebnisse dieser Bewertung werden jedoch aktualisiert, um wesentlichen Geschäftsvorfällen und anderen wesentlichen Veränderungen (einschließlich Veränderungen bei Marktwerten und Zinssätzen) bis zum Abschlussstichtag Rechnung zu tragen.
- 60 In einigen Fällen können die in diesem Standard dargestellten detaillierten Berechnungen durch Schätzungen, Durchschnittsbildung und vereinfachte Berechnungen verlässlich angenähert werden.

Bilanzierung der faktischen Verpflichtung

- 61 Ein Unternehmen hat nicht nur die aus den formalen Regelungen eines leistungsorientierten Plans resultierenden rechtlichen Verpflichtungen zu bilanzieren, sondern auch alle faktischen Verpflichtungen, die aus betriebsüblichen Praktiken resultieren. Betriebliche Praxis begründet faktische Verpflichtungen, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.**
- 62 Die formalen Regelungen eines leistungsorientierten Plans können es einem Unternehmen gestatten, sich von seinen Verpflichtungen aus dem Plan zu befreien. Dennoch ist es für ein Unternehmen in der Regel schwierig, sich von seinen Verpflichtungen aus dem Plan (ohne Zahlung) zu befreien, wenn die Arbeitnehmer gehalten werden sollen. Solange keine Anhaltspunkte für das Gegenteil vorliegen, erfolgt daher die Bilanzierung von nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen unter der Annahme, dass ein Unternehmen, das seinen Arbeitnehmer gegenwärtig solche Leistungen zusagt, dies während der erwarteten Restlebensarbeitszeit der Arbeitnehmer auch weiterhin tun wird.

Bilanz

- 63 Ein Unternehmen hat die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan in der Bilanz anzusetzen.**
- 64 Erzielt ein Unternehmen bei einem leistungsorientierten Plan eine Überdeckung, hat es den Nettovermögenswert aus dem leistungsorientierten Plan zum niedrigeren der folgenden Beträge zu bewerten:**
- a) der Überdeckung des leistungsorientierten Plans und**
 - b) der Obergrenze für den Vermögenswert, die anhand des in Paragraph 83 aufgeführten Abzinsungssatzes bestimmt wird.**
- 65 Ein Nettovermögenswert aus dem leistungsorientierten Plan kann entstehen, wenn ein solcher Plan überdotiert ist oder versicherungsmathematische Gewinne entstanden sind. In diesen Fällen setzt das Unternehmen einen Nettovermögenswert aus einem leistungsorientierten Plan an, da
- a) das Unternehmen Verfügungsmacht über eine Ressource besitzt, d. h. die Möglichkeit hat, aus der Überdeckung künftigen Nutzen zu ziehen,
 - b) diese Verfügungsmacht Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit ist (vom Unternehmen gezahlte Beiträge und von den Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung) und

- c) dem Unternehmen daraus künftige wirtschaftlicher Nutzen entsteht, und zwar entweder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen oder in Form von Rückerstattungen, entweder unmittelbar an das Unternehmen selbst oder mittelbar an einen anderen Plan mit Unterdeckung. Die Obergrenze für den Vermögenswert ist der Barwert dieses künftigen Nutzens.

Ansatz und Bewertung: Barwert leistungsorientierter Verpflichtungen und laufender Dienstzeitaufwand

- 66 Die tatsächlichen Kosten eines leistungsorientierten Plans können durch viele Variablen beeinflusst werden, wie Endgehälter, Mitarbeiterfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit, Arbeitnehmerbeiträge und Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung. Die tatsächlichen Kosten des Plans sind ungewiss und diese Ungewissheit besteht in der Regel über einen langen Zeitraum. Um den Barwert von Verpflichtungen zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung und den damit verbundenen Dienstzeitaufwand einer Periode zu bestimmen, ist es erforderlich,
- a) eine versicherungsmathematische Bewertungsmethode anzuwenden (siehe Paragraphen 67–69),
- b) die Leistungen den Dienstjahren der Arbeitnehmer zuzuordnen (siehe Paragraphen 70–74) und
- c) versicherungsmathematische Annahmen zu treffen (siehe Paragraphen 75–98).

Versicherungsmathematische Bewertungsmethode

- 67 **Zur Bestimmung des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, falls zutreffend, des nachzurechnenden Dienstzeitaufwands hat ein Unternehmen die Methode der laufenden Einmalprämien anzuwenden.**
- 68 Die Methode der laufenden Einmalprämien (mitunter auch als Anwartschaftsansammlungsverfahren oder Anwartschaftsbarwertverfahren bezeichnet, weil Leistungsbausteine linear pro-rata oder der Planformel folgend den Dienstjahren zugeordnet werden) geht davon aus, dass in jedem Dienstjahr ein zusätzlicher Teil des Leistungsanspruchs erdient wird (siehe Paragraphen 70–74) und bewertet jeden dieser Leistungsbausteine separat, um so die endgültige Verpflichtung aufzubauen (siehe Paragraphen 75–98).

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 68

Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist eine einmalige Kapitalleistung in Höhe von 1 % des Endgehalts für jedes geleistete Dienstjahr zu zahlen. Im ersten Dienstjahr beträgt das Gehalt 10 000 WE und wird voraussichtlich jedes Jahr um 7 % ansteigen (bezogen auf den Vorjahresstand). Der angewendete Abzinsungssatz beträgt 10 % per annum. Die folgende Tabelle veranschaulicht, wie sich die Verpflichtung für einen Mitarbeiter aufbaut, dessen Ausscheiden am Ende des 5. Dienstjahrs erwartet wird, wobei unterstellt wird, dass die versicherungsmathematischen Annahmen keinen Änderungen unterliegen. Zur Vereinfachung wird im Beispiel die ansonsten erforderliche Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit vernachlässigt, dass der Arbeitnehmer vor oder nach diesem Zeitpunkt ausscheidet.

Jahr	1	2	3	4	5
	WE	WE	WE	WE	WE
<i>Leistung erdient in</i>					
— früheren Dienstjahren	0	131	262	393	524
— dem laufenden Dienstjahr (1 % des Endgehalts)	131	131	131	131	131
— dem laufenden und früheren Dienstjahren	131	262	393	524	655
Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums	—	89	196	324	476
Zinsen von 10 %	—	9	20	33	48
Laufender Dienstzeitaufwand	89	98	108	119	131
Verpflichtung am Ende des Berichtszeitraums	89	196	324	476	655

Hinweis:

- 1 Die Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren Dienstjahren zugeordnet werden.
- 2 Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert der Leistungen, die dem laufenden Dienstjahr zugeordnet werden.
- 3 Die Verpflichtung am Ende des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die dem laufenden und früheren Dienstjahren zugeordnet werden.

- 69 Die gesamte Verpflichtung zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung ist vom Unternehmen abzuzinsen, auch wenn ein Teil der Verpflichtung voraussichtlich innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlusstichtag abgegolten wird.

Zuordnung von Leistungen zu Dienstjahren

- 70 **Bei der Bestimmung des Barwerts seiner leistungsorientierten Verpflichtungen, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, sofern zutreffend, des nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands hat das Unternehmen die Leistungen den Dienstjahren so zuzuordnen, wie es die Planformel vorgibt. Begründet die in späteren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung der Arbeitnehmer jedoch wesentlich höhere Anwartschaften als die in früheren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung, so ist die Leistungszuordnung linear vorzunehmen, und zwar**

a) **ab dem Zeitpunkt, zu dem die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erstmalig zu Leistungen aus dem Plan führt (unabhängig davon, ob die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängig ist oder nicht), bis**

b) **zu dem Zeitpunkt, ab dem die weitere Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Leistungen aus dem Plan, von Erhöhungen wegen Gehaltssteigerungen abgesehen, nicht mehr wesentlich erhöht.**

- 71 Die Methode der laufenden Einmalprämien verlangt, dass das Unternehmen der laufenden Periode (zwecks Bestimmung des laufenden Dienstzeitaufwands) sowie der laufenden und früheren Perioden (zwecks Bestimmung des gesamten Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung) Leistungsteile zuordnet. Leistungsteile werden jenen Perioden zugeordnet, in denen die Verpflichtung, diese nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gewähren, entsteht. Diese Verpflichtung entsteht in dem Maße, wie die Arbeitnehmer ihre Arbeitsleistungen im Austausch für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erbringen, die ein Unternehmen in späteren Berichtsperioden zu zahlen erwartet. Versicherungsmathematische Verfahren versetzen das Unternehmen in die Lage, diese Verpflichtung hinreichend verlässlich zu bewerten, um den Ansatz einer Schuld zu begründen.

Beispiele zur Veranschaulichung des Paragraphen 71

- 1 Ein leistungsorientierter Plan sieht bei Renteneintritt eine einmalige Zahlung von 100 WE für jedes Dienstjahr vor.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 WE zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert von 100 WE. Der gesamte Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert von 100 WE, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Abschlusstichtag geleisteten Dienstjahre.

Wenn die Leistung unmittelbar beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen fällig wird, geht der erwartete Zeitpunkt des Ausscheidens des Arbeitnehmers in die Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung ein. Folglich sind beide Werte — wegen des Abzinsungseffekts — geringer als die Beträge, die sich bei Ausscheiden des Mitarbeiters am Abschlusstichtag ergeben würden.

- 2 Ein Plan sieht eine monatliche Rente von 0,2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor. Die Rente ist ab Vollendung des 65. Lebensjahrs zu zahlen.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung in Höhe des zum erwarteten Zeitpunkt des Renteneintritts ermittelten Barwerts einer lebenslangen monatlichen Rente von 0,2 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert dieser Leistung. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert monatlicher Rentenzahlungen in Höhe von 0,2 % des Endgehalts, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Abschlusstichtag geleisteten Dienstjahre. Der laufende Dienstzeitaufwand und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung werden abgezinst, weil die Rentenzahlungen erst mit Vollendung des 65. Lebensjahrs beginnen.

- 72 Die erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers führt bei leistungsorientierten Plänen selbst dann zu einer Verpflichtung, wenn die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängt (die Leistungen also noch nicht unverfallbar sind). Eine Arbeitsleistung, die vor Eintreten der Unverfallbarkeit erbracht wurde, begründet eine faktische Verpflichtung, weil die bis zur vollen Anspruchsberechtigung noch zu erbringende Arbeitsleistung an jedem folgenden Abschlusstichtag sinkt. Das Unternehmen berücksichtigt bei der Bewertung seiner leistungsorientierten Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit, dass einige Mitarbeiter die Unverfallbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen. Auch wenn verschiedene Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur dann gezahlt werden, wenn nach dem Ausscheiden eines Arbeitnehmers ein bestimmtes Ereignis eintritt, z. B. im Falle der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, entsteht gleichermaßen eine Verpflichtung bereits mit der Erbringung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, wenn diese einen Leistungsanspruch bei Eintreten des bestimmten Ereignisses begründet. Die Wahrscheinlichkeit, dass das bestimmte Ereignis eintritt, beeinflusst die Verpflichtung in ihrer Höhe, nicht jedoch dem Grunde nach.

Beispiele zur Veranschaulichung des Paragraphen 72

- 1 Ein Plan zahlt eine Leistung von 100 WE für jedes Dienstjahr. Nach zehn Dienstjahren wird die Anwartschaft unverfallbar.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 WE zugeordnet. In jedem der ersten zehn Jahre ist im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Arbeitnehmer eventuell keine zehn Dienstjahre vollendet.

- 2 Aus einem Plan wird eine Leistung von 100 WE für jedes Dienstjahr gewährt, wobei Dienstjahre vor Vollendung des 25. Lebensjahrs ausgeschlossen sind. Die Anwartschaft ist sofort unverfallbar.

Den vor Vollendung des 25. Lebensjahrs erbrachten Dienstjahren wird keine Leistung zugeordnet, da die vor diesem Zeitpunkt erbrachte Arbeitsleistung (unabhängig vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses) keine Anwartschaft auf Leistungen begründet. Jedem Folgejahr wird eine Leistung von 100 WE zugeordnet.

- 73 Die Verpflichtung erhöht sich bis zu dem Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistungen zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistungen mehr führen. Daher werden alle Leistungen Perioden zugeordnet, die zu diesem Zeitpunkt oder vorher enden. Die Leistung wird den einzelnen Bilanzierungsperioden nach Maßgabe der im Plan enthaltenen Formel zugeordnet. Begründet die in späteren Jahren erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers jedoch wesentlich höhere Anwartschaften als die in früheren Jahren erbrachte, so hat das Unternehmen die Leistungen linear auf die Berichtsperioden bis zu dem Zeitpunkt zu verteilen, ab dem weitere Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers zu keiner wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft mehr führen. Begründet ist dies dadurch, dass letztlich die im gesamten Zeitraum erbrachte Arbeitsleistung zu einer Anwartschaft auf diesem höheren Niveau führt.

Beispiele zur Veranschaulichung des Paragraphen 73

- 1 Ein Plan sieht eine einmalige Kapitalleistung von 1000 WE vor, die nach zehn Dienstjahren unverfallbar wird. Für nachfolgende Dienstjahre sieht der Plan keine weiteren Leistungen mehr vor.

Jedem der ersten 10 Jahre wird eine Leistung von 100 WE (1000 WE geteilt durch 10) zugeordnet.

Im laufenden Dienstzeitaufwand für jedes der ersten zehn Jahre ist die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Arbeitnehmer eventuell vor Vollendung von zehn Dienstjahren ausscheidet. Den folgenden Jahren wird keine Leistung zugeordnet.

- 2 Ein Plan zahlt bei Renteneintritt eine einmalige Kapitalleistung von 2000 WE an alle Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren nach zwanzig Dienstjahren noch im Unternehmen beschäftigt sind oder an Arbeitnehmer, die unabhängig von ihrer Dienstzeit im Alter von 65 Jahren noch im Unternehmen beschäftigt sind.

Arbeitnehmer, die vor Vollendung des 35. Lebensjahrs eintreten, erwerben erst mit Vollendung des 35. Lebensjahres eine Anwartschaft auf Leistungen aus diesem Plan (ein Arbeitnehmer könnte mit 30 aus dem Unternehmen ausscheiden und mit 33 zurückkehren, ohne dass dies Auswirkungen auf die Höhe oder die Fälligkeit der Leistung hätte). Die Gewährung dieser Leistungen hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistung ab. Zudem führt die Erbringung von Arbeitsleistung nach Vollendung des 55. Lebensjahrs nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Für diese Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen jedem Dienstjahr zwischen Vollendung des 35. und des 55. Lebensjahrs eine Leistung von 100 WE (2000 WE geteilt durch 20) zu.

Für Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren eintreten, führt eine Dienstzeit von mehr als 10 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 10 Dienstjahre dieser Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen eine Leistung von 200 WE zu (2000 WE geteilt durch 10).

Im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung ist für alle Arbeitnehmer die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass die für die Leistung erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht werden.

- 3 Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erstattet dem Arbeitnehmer 40 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

Nach Maßgabe der Leistungsformel des Plans ordnet das Unternehmen jedem der ersten 10 Dienstjahre 4 % (40 % geteilt durch 10) und jedem der folgenden 10 Dienstjahre 1 % (10 % geteilt durch 10) des Barwerts der erwarteten Kosten für medizinische Versorgung zu. Im laufenden Dienstzeitaufwand eines jeden Dienstjahrs wird die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer die für die gesamten oder anteiligen Leistungen erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht. Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

- 4 Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erstattet dem Arbeitnehmer 10 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

Arbeitsleistung in späteren Jahren berechtigt zu wesentlich höheren Leistungen als Arbeitsleistung in früheren Jahren der Dienstzeit. Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden nach 20 oder mehr Jahren erwartet wird, wird die Leistung daher linear gemäß Paragraph 71 verteilt. Die Erbringung von Arbeitsleistung nach mehr als 20 Jahren führt zu keiner wesentlichen Erhöhung der zugesagten Leistung. Deswegen wird jedem der ersten 20 Jahre ein Leistungsteil von 2,5 % des Barwerts der erwarteten Kosten der medizinischen Versorgung zugeordnet (50 % geteilt durch 20).

Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden zwischen dem zehnten und dem zwanzigsten Jahr erwartet wird, wird jedem der ersten 10 Jahre eine Teilleistung von 1 % des Barwerts der erwarteten Kosten für die medizinische Versorgung zugeordnet.

Für diese Arbeitnehmer wird den Dienstjahren zwischen dem Ende des zehnten Jahrs und dem geschätzten Datum des Ausscheidens keine Leistung zugeordnet.

Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

- 74 Entspricht die Höhe der zugesagten Leistung einem konstanten Anteil am Endgehalt für jedes Dienstjahr, so haben künftige Gehaltssteigerungen zwar Auswirkungen auf den zur Erfüllung der am Abschlussstichtag bestehenden, auf frühere Dienstjahre zurückgehenden Verpflichtung nötigen Betrag, sie führen jedoch nicht zu einer Erhöhung der Verpflichtung selbst. Deswegen
- a) begründen Gehaltssteigerungen in Bezug auf Paragraph 70(b) keine zusätzliche Leistung an Arbeitnehmer, obwohl sich die Leistungshöhe am Endgehalt bemisst, und
- b) entspricht die jeder Berichtsperiode zugeordnete Leistung in ihrer Höhe einem konstanten Anteil desjenigen Gehalts, auf das sich die Leistung bezieht.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 74

Den Arbeitnehmern steht eine Leistung in Höhe von 3 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor Vollendung des 55. Lebensjahrs zu.

Jedem Dienstjahr bis zur Vollendung des 55. Lebensjahrs wird eine Leistung in Höhe von 3 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Dieses ist der Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistung zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistung aus dem Plan mehr führt. Dienstzeiten nach Vollendung des 55. Lebensjahrs wird keine Leistung zugeordnet.

Versicherungsmathematische Annahmen

- 75 Versicherungsmathematische Annahmen müssen unvoreingenommen und aufeinander abgestimmt sein.**
- 76 Versicherungsmathematische Annahmen sind die bestmögliche Einschätzung eines Unternehmens zu Variablen, die die tatsächlichen Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestimmen. Die versicherungsmathematischen Annahmen umfassen
- a) demografische Annahmen über die künftige Zusammensetzung der aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmer (und deren Angehörigen), die für Leistungen infrage kommen. Derartige demografische Annahmen beziehen sich auf
 - i) die Sterbewahrscheinlichkeit (siehe Paragraphen 81 und 82),
 - ii) Fluktuations-, Invalidisierungs- und Frühverrentungsraten der Mitarbeiter,
 - iii) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer mit Angehörigen, die für Leistungen infrage kommen,
 - iv) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer, die jeweils eine bestimmte, nach den Regelungen des Plans verfügbare Auszahlungsform wählen, und
 - v) die Raten der Inanspruchnahme von Leistungen aus Plänen zur medizinischen Versorgung.
 - b) finanzielle Annahmen, zum Beispiel in Bezug auf
 - i) den Abzinsungssatz (siehe Paragraphen 83–86),
 - ii) das Leistungsniveau, unter Ausschluss etwaiger von den Arbeitnehmern zu tragenden Kosten für Leistungen, sowie das künftige Gehalt (siehe Paragraphen 87–95),
 - iii) im Falle von Leistungen im Rahmen der medizinischen Versorgung, die künftigen Kosten im Bereich der medizinischen Versorgung, einschließlich der Kosten für die Behandlung von Ansprüchen (d. h. bei der Bearbeitung und Klärung von Ansprüchen entstehende Kosten einschließlich der Honorare für Rechtsberatung und Sachverständige (siehe Paragraphen 96–98), und
 - iv) vom Plan zu tragende Steuern auf Beiträge für Dienstzeiten vor dem Abschlussstichtag oder auf Leistungen, die auf diese Dienstzeiten zurückgehen.
- 77 Versicherungsmathematische Annahmen sind unvoreingenommen, wenn sie weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig sind.
- 78 Versicherungsmathematische Annahmen sind aufeinander abgestimmt, wenn sie die wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen Faktoren wie Inflation, Lohn- und Gehaltssteigerungen und Abzinsungssätzen widerspiegeln. Beispielsweise haben alle Annahmen, die in jeder künftigen Periode von einem bestimmten Inflationsniveau abhängen (wie Annahmen zu Zinssätzen, zu Lohn- und Gehaltssteigerungen und zu Steigerungen von Leistungen), für jede dieser Perioden von dem gleichen Inflationsniveau auszugehen.
- 79 Die Annahmen zum Abzinsungssatz und andere finanzielle Annahmen werden vom Unternehmen mit nominalen (nominal festgesetzten) Werten festgelegt, es sei denn, Schätzungen auf Basis realer (inflationsbereinigter) Werte sind verlässlicher, wie z. B. in einer hochinflationären Volkswirtschaft (siehe IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationländern*) oder in Fällen, in denen die Leistung an einen Index gekoppelt ist und zugleich ein liquider Markt für indexgebundene Anleihen in derselben Währung und mit derselben Laufzeit vorhanden ist.
- 80 Annahmen zu finanziellen Variablen haben auf den am Abschlussstichtag bestehenden Erwartungen des Marktes für den Zeitraum zu beruhen, über den die Verpflichtungen zu erfüllen sind.**

Versicherungsmathematische Annahmen: Sterbewahrscheinlichkeit

- 81 **Bei der Bestimmung seiner Annahmen zur Sterbewahrscheinlichkeit hat ein Unternehmen seine bestmögliche Einschätzung der Sterbewahrscheinlichkeit der begünstigten Arbeitnehmer sowohl während des Arbeitsverhältnisses als auch nach dessen Beendigung zugrunde zu legen.**
- 82 Bei der Einschätzung der tatsächlichen Kosten für die Leistung berücksichtigt ein Unternehmen erwartete Veränderungen bei der Sterbewahrscheinlichkeit, indem es beispielsweise Standardsterbetafeln durch Einschätzungen des Sinkens von Sterbewahrscheinlichkeiten abändert.

Versicherungsmathematische Annahmen: Abzinsungssatz

- 83 **Der Zinssatz, der zur Abzinsung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen (fondsfinanziert oder nicht fondsfinanziert) herangezogen wird, ist auf Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Abschlussstichtag für hochwertige Unternehmensanleihen am Markt erzielt werden. Für Währungen ohne liquiden Markt für solche hochwertigen Unternehmensanleihen sind stattdessen die (am Abschlussstichtag geltenden) Markttrenditen für auf diese Währung lautende Staatsanleihen zu verwenden. Währung und Laufzeiten der zugrunde gelegten Unternehmens- oder Staatsanleihen haben mit der Währung und den voraussichtlichen Fristigkeiten der Verpflichtungen zu nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen übereinzustimmen.**
- 84 Der Abzinsungssatz ist eine versicherungsmathematische Annahme mit wesentlicher Auswirkung. Der Abzinsungssatz reflektiert den Zeitwert des Geldes, nicht jedoch das versicherungsmathematische Risiko oder das mit der Anlage des Fondsvermögens verbundene Anlagerisiko. Weiterhin gehen weder das unternehmensspezifische Ausfallrisiko, das die Gläubiger des Unternehmens tragen, noch das Risiko, dass die künftige Entwicklung von den versicherungsmathematischen Annahmen abweichen kann, in diesen Zinssatz ein.
- 85 Der Abzinsungssatz berücksichtigt die voraussichtliche Auszahlung der Leistungen im Zeitablauf. In der Praxis wird ein Unternehmen dies häufig durch die Verwendung eines einzigen gewichteten Durchschnittszinssatzes erreichen, in dem sich die geschätzten Fälligkeiten, die geschätzte Höhe und die Währung der zu zahlenden Leistungen widerspiegeln.
- 86 In einigen Fällen ist möglicherweise kein liquider Markt für Anleihen mit ausreichend langen Laufzeiten vorhanden, die den geschätzten Fristigkeiten aller Leistungszahlungen entsprechen. In diesen Fällen verwendet ein Unternehmen für die Abzinsung kurzfristigerer Zahlungen die jeweils aktuellen Marktzinssätze für entsprechende Laufzeiten, während es den Abzinsungssatz für längerfristige Fälligkeiten durch Extrapolation der aktuellen Marktzinssätze entlang der Zinskurve schätzt. Die Höhe des gesamten Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung dürfte durch den Abzinsungssatz für den Teil der Leistungen, der erst nach Endfälligkeit der zur Verfügung stehenden Unternehmens- oder Staatsanleihen zu zahlen ist, kaum besonders empfindlich beeinflusst werden.

Versicherungsmathematische Annahmen: Gehälter, Leistungen und Kosten medizinischer Versorgung

- 87 **Bei der Bewertung leistungsorientierter Verpflichtungen legt ein Unternehmen Folgendes zugrunde:**
- a) **die aufgrund der Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen Verpflichtung auch über die Planregelungen hinaus) am Abschlussstichtag zugesagten Leistungen,**
 - b) **geschätzte künftige Gehaltssteigerungen, die sich auf die zu zahlenden Leistungen auswirken,**
 - c) **die Auswirkung von Begrenzungen des Arbeitgeberanteils an den Kosten künftiger Leistungen,**
 - d) **Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten, die zu einer Verminderung der tatsächlichen Kosten des Unternehmens für diese Leistungen führen, und**
 - e) **die geschätzten künftigen Änderungen beim Niveau staatlicher Leistungen, die sich auf die nach Maßgabe des leistungsorientierten Plans zu zahlenden Leistungen auswirken, jedoch nur dann, wenn entweder**
 - i) **diese Änderungen bereits vor dem Abschlussstichtag in Kraft getreten sind oder**
 - ii) **die Erfahrungen der Vergangenheit oder andere Anhaltspunkte darauf hindeuten, dass sich die staatlichen Leistungen in einer einigermaßen vorhersehbaren Weise ändern werden, z. B. in Anlehnung an künftige Veränderungen der allgemeinen Preis- oder Gehaltsniveaus.**

- 88 Die versicherungsmathematischen Annahmen spiegeln Änderungen der künftigen Leistungen wider, die sich am Abschlussstichtag aus den formalen Regelungen eines Plans (oder einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) ergeben. Dies ist z. B. der Fall, wenn
- das Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen erhöht hat, beispielsweise um die Auswirkungen der Inflation zu mindern, und nichts darauf hindeutet, dass diese Praxis in Zukunft geändert wird,
 - das Unternehmen entweder aufgrund der formalen Regelungen eines Plans (oder aufgrund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen eine etwaige Überdeckung im Plan zugunsten der begünstigten Arbeitnehmer verwenden muss (siehe Paragraph 108 (c)) oder
 - Leistungen aufgrund eines Leistungsziels oder aufgrund anderer Kriterien schwanken. In den Regelungen des Plans kann beispielsweise festgelegt sein, dass bei unzureichendem Planvermögen verminderte Leistungen gezahlt oder zusätzliche Beiträge von den Arbeitnehmern verlangt werden. Die Bewertung der Verpflichtung spiegelt die bestmögliche Einschätzung der Auswirkungen des Leistungsziels oder anderer Kriterien wider.
- 89 Die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigen nicht Änderungen der künftigen Leistungen, die sich am Abschlussstichtag nicht aus den formalen Regelungen des Plans (oder einer faktischen Verpflichtung) ergeben. Derartige Änderungen führen zu
- nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand, soweit sie die Höhe von Leistungen für vor der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern, und
 - laufendem Dienstzeitaufwand in den Perioden nach der Änderung, soweit sie die Höhe von Leistungen für nach der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern.
- 90 Schätzungen künftiger Gehaltssteigerungen berücksichtigen Inflation, Dauer der Betriebszugehörigkeit, Beförderungen und andere maßgebliche Faktoren wie Angebot und Nachfrage auf dem Arbeitsmarkt.
- 91 Einige leistungsorientierte Pläne begrenzen die Beiträge, die ein Unternehmen zu zahlen hat. Bei den tatsächlichen Kosten der Leistungen wird die Auswirkung einer Beitragsbegrenzung berücksichtigt. Die Auswirkung einer Beitragsbegrenzung wird für den kürzeren der folgenden Zeiträume ermittelt:
- die geschätzte Lebensdauer des Unternehmens und
 - die geschätzte Laufzeit des Plans.
- 92 Einige leistungsorientierte Pläne sehen eine Beteiligung der Arbeitnehmer oder Dritter an den Kosten des Plans vor. Arbeitnehmerbeiträge bedeuten für das Unternehmen eine Senkung der Kosten für die Leistungen. Ein Unternehmen prüft, ob Beiträge Dritter die Kosten der Leistungen für das Unternehmen senken oder ob sie ein Erstattungsanspruch gemäß Beschreibung in Paragraph 116 sind. Arbeitnehmerbeiträge oder Beiträge Dritter sind entweder in den formalen Regelungen des Plans festgelegt (oder ergeben sich aus einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder sie sind freiwillig. Freiwillige Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten vermindern bei Einzahlung der betreffenden Beiträge in den Plan den Dienstzeitaufwand.
- 93 In den formalen Regelungen des Plans festgelegte Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten vermindern entweder den Dienstzeitaufwand (wenn sie mit der Arbeitsleistung verknüpft sind) oder beeinflussen die Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan, wenn sie nicht mit der Arbeitsleistung verknüpft sind. Nicht mit der Arbeitsleistung verknüpft sind Beiträge beispielsweise, wenn sie zur Minderung einer Unterdeckung erforderlich sind, die aus Verlusten im Planvermögen oder aus versicherungsmathematischen Verlusten entstanden ist. Sind Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten mit der Arbeitsleistung verknüpft, so vermindern sie den Dienstzeitaufwand wie folgt:
- wenn die Höhe der Beiträge von der Anzahl der Dienstjahre abhängig ist, hat ein Unternehmen die Beiträge den Dienstzeiten nach derselben Methode zuzuordnen, wie Paragraph 70 es für die Zuordnung der Bruttoleistung vorschreibt (d. h. entweder nach der Beitragsformel des Plans oder linear), oder
 - wenn die Höhe der Beiträge nicht von der Anzahl der Dienstjahre abhängig ist, ist es dem das Unternehmen gestattet, solche Beiträge als Minderung des Dienstzeitaufwands in der Periode zu erfassen, in der die zugehörige Arbeitsleistung erbracht wird. Von der Anzahl der Dienstjahre unabhängig sind Beiträge beispielsweise, wenn sie einen festen Prozentsatz des Gehalts des Arbeitnehmers oder einen festen Betrag über die Dienstzeit hinweg ausmachen oder vom Alter des Arbeitnehmers abhängen.

Die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in Paragraph A1 enthalten.

- 94 Änderungen der Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten, bei denen die Zuordnung zu Dienstzeiten nach Paragraph 93(a) erfolgt, führen zu
- a) laufendem und nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand (sofern die Änderungen nicht in den formalen Regelungen eines Plans festgelegt sind und sich nicht aus einer faktischen Verpflichtung ergeben) oder
 - b) versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten (sofern die Änderungen in den formalen Regelungen eines Plans festgelegt sind oder sich aus einer faktischen Verpflichtung ergeben).
- 95 Einige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind an Variablen wie z. B. das Niveau staatlicher Altersversorgungsleistungen oder das der staatlichen medizinischen Versorgung gebunden. Bei der Bewertung dieser Leistungen werden die bestmöglichen Einschätzungen dieser Variablen aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit und anderer verlässlicher Anhaltspunkte berücksichtigt.
- 96 Bei den Annahmen zu den Kosten medizinischer Versorgung sind erwartete Kostentrends für medizinische Dienstleistungen aufgrund von Inflation oder spezifischer Anpassungen der medizinischen Kosten zu berücksichtigen.**
- 97 Die Bewertung von medizinischen Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfordert Annahmen über Höhe und Häufigkeit künftiger Ansprüche und über die Kosten zur Erfüllung dieser Ansprüche. Kosten der künftigen medizinischen Versorgung werden vom Unternehmen anhand eigener, aus Erfahrungswerten der Vergangenheit gewonnenen Daten geschätzt, wobei — falls erforderlich — Erfahrungswerte anderer Unternehmen, Versicherungsunternehmen, medizinischer Dienstleister und anderer Quellen hinzugezogen werden können. In die Schätzung der Kosten künftiger medizinischer Versorgung gehen die Auswirkungen technologischen Fortschritts, Änderungen der Inanspruchnahme von Gesundheitsfürsorgeleistungen oder der Bereitstellungsstrukturen sowie Änderungen des Gesundheitszustands der begünstigten Arbeitnehmer ein.
- 98 Die Höhe der geltend gemachten Ansprüche und deren Häufigkeit hängen insbesondere von Alter, Gesundheitszustand und Geschlecht der Arbeitnehmer (und ihrer Angehörigen) ab, wobei jedoch auch andere Faktoren wie der geografische Standort von Bedeutung sein können. Deswegen sind Erfahrungswerte aus der Vergangenheit anzupassen, soweit die demografische Zusammensetzung des vom Plan erfassten Personenbestands von der Zusammensetzung des Bestands abweicht, der den Daten zugrunde liegt. Eine Anpassung ist auch dann erforderlich, wenn aufgrund verlässlicher Anhaltspunkte davon ausgegangen werden kann, dass sich historische Trends nicht fortsetzen werden.

Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand und Gewinne oder Verlust aus der Abgeltung

- 99 Bei der Bestimmung des nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands oder eines Gewinns oder Verlusts aus der Abgeltung hat ein Unternehmen eine Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan vorzunehmen; hierbei stützt es sich auf den aktuellen beizulegenden Zeitwert des Planvermögens und aktuelle versicherungsmathematische Annahmen (unter Einschluss aktueller Marktzinssätze und anderer aktueller Marktpreise), in denen sich Folgendes widerspiegelt:**
- a) die gemäß dem Plan vorgesehenen Leistungen und das Planvermögen vor der Änderung, Kürzung oder Abgeltung des Plans und
 - b) die gemäß dem Plan vorgesehenen Leistungen und das Planvermögen nach der Änderung, Kürzung oder Abgeltung des Plans.
- 100 Ein Unternehmen muss keine Unterscheidung zwischen nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand, der sich aus einer Planänderung ergibt, nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand, der aus einer Kürzung entsteht, und Gewinn oder Verlust aus einer Abgeltung vornehmen, wenn diese Geschäftsvorfälle gleichzeitig eintreten. In bestimmten Fällen tritt eine Planänderung vor einer Abgeltung auf; dies trifft beispielsweise zu, wenn ein Unternehmen die Leistungen im Rahmen des Plans ändert und diese geänderten Leistungen zu einem späteren Zeitpunkt abgilt. In derartigen Fällen setzt ein Unternehmen den nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand vor einem Gewinn oder Verlust aus der Abgeltung an.
- 101 Eine Abgeltung tritt dann gleichzeitig mit einer Änderung und Kürzung eines Plans ein, wenn dieser mit dem Ergebnis beendet wird, dass die Verpflichtung abgegolten wird und der Plan nicht mehr existiert. Die Beendigung eines Plans stellt jedoch dann keine Abgeltung dar, wenn der Plan durch einen neuen ersetzt wird, der im Wesentlichen die gleichen Leistungen vorsieht.

101A Bei einer Planänderung, -kürzung oder -abgeltung hat das Unternehmen jeden etwaigen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand oder einen aus der Abgeltung entstehenden Gewinn oder Verlust gemäß den Paragraphen 99–101 und 102–112 anzusetzen und zu bewerten. Die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert ist dabei außer Acht zu lassen. Anschließend hat das Unternehmen die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert nach der Planänderung, -kürzung oder -abgeltung zu bestimmen und Veränderungen in der Auswirkung gemäß Paragraph 57(d) anzusetzen.

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

102 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ist die Veränderung des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, die aus einer Planänderung oder -kürzung entsteht.

103 Ein Unternehmen hat nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand zum früheren der folgenden Zeitpunkte als Aufwand zu erfassen:

a) dem Zeitpunkt, an dem die Änderung oder Kürzung des Plans eintritt, und

b) dem Zeitpunkt, an dem das Unternehmen verbundene Restrukturierungskosten (siehe IAS 37) oder Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (siehe Paragraph 165) erfasst.

104 Eine Planänderung liegt vor, wenn ein Unternehmen einen leistungsorientierten Plan einführt oder zurückzieht oder Leistungen, die im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Plan zu zahlen sind, ändert.

105 Eine Plankürzung liegt vor, wenn ein Unternehmen die Anzahl der durch einen Plan erfassten Arbeitnehmer erheblich verringert. Eine Plankürzung kann die Folge eines einzelnen Ereignisses wie einer Betriebsschließung, der Aufgabe eines Geschäftsbereichs oder einer Beendigung oder Aussetzung eines Plans sein.

106 Der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand kann entweder positiv (wenn Leistungen eingeführt oder geändert werden und sich daraus eine Zunahme des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung ergibt) oder negativ sein (wenn Leistungen gestrichen oder in der Weise verändert werden, dass der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung sinkt).

107 Reduziert ein Unternehmen im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Plans zu zahlende Leistungen, und erhöht es gleichzeitig andere Leistungen, die denselben Arbeitnehmern im Rahmen des Plans zu zahlen sind, dann behandelt es die Änderung als eine einzige Nettoänderung.

108 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand beinhaltet nicht

a) die Auswirkungen von Unterschieden zwischen tatsächlichen und ursprünglich angenommenen Gehaltssteigerungen auf die Höhe der in früheren Jahren erdienten Leistungen (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da die Gehaltsentwicklung über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt ist),

b) zu hoch oder zu niedrig geschätzte freiwillige Rentenerhöhungen, wenn das Unternehmen faktisch verpflichtet ist, derartige Erhöhungen zu gewähren (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da solche Steigerungen über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt sind),

c) geschätzte Auswirkungen von Leistungsverbesserungen aus versicherungsmathematischen Gewinnen oder aus Erträgen aus dem Planvermögen, die im Abschluss erfasst wurden, wenn das Unternehmen aufgrund der formalen Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen, über diese Regelungen hinausgehenden Verpflichtung) oder aufgrund rechtlicher Bestimmungen dazu verpflichtet ist, eine etwaige Überdeckung im Plan zugunsten der vom Plan erfassten Arbeitnehmer zu verwenden, und zwar selbst dann, wenn die Leistungserhöhung noch nicht formal zuerkannt wurde (in diesem Fall entsteht kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, da die resultierende höhere Verpflichtung ein versicherungsmathematischer Verlust ist, siehe Paragraph 88), und

d) der Zuwachs an unverfallbaren Leistungen (d. h. Leistungen, deren Gewährung nicht vom künftigen Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängt, siehe Paragraph 72), wenn – ohne dass neue oder verbesserte Leistungen vorliegen – Arbeitnehmer Unverfallbarkeitsbedingungen erfüllen (in diesem Fall entsteht kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, weil das Unternehmen die geschätzten Kosten für die Gewährung der Leistungen als laufenden Dienstzeitaufwand in der Periode erfasst, in der die Arbeitsleistung erbracht wurde).

Gewinne oder Verluste aus der Abgeltung

- 109 Der Gewinn oder Verlust aus einer Abgeltung entspricht der Differenz zwischen
- a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung, die abgegolten wird, wobei der Barwert am Tag der Abgeltung bestimmt wird, und
 - b) dem Abgeltungspreis; dieser schließt eventuell übertragenes Planvermögen sowie unmittelbar vom Unternehmen in Verbindung mit der Abgeltung geleistete Zahlungen ein.
- 110 Ein Unternehmen hat einen Gewinn oder Verlust aus der Abgeltung eines leistungsorientierten Plans zum Zeitpunkt der Abgeltung zu erfassen.**
- 111 Eine Abgeltung liegt vor, wenn ein Unternehmen eine Vereinbarung eingeht, wonach alle weiteren rechtlichen und faktischen Verpflichtungen in Bezug auf einen Teil oder die Gesamtheit der in einem leistungsorientierten Plan zugesagten Leistungen eliminiert werden, soweit es sich nicht um eine in den Regelungen des Plans vorgesehene und in den versicherungsmathematischen Annahmen enthaltene Zahlung von Leistungen direkt an Arbeitnehmer oder zu deren Gunsten handelt. Werden beispielsweise erhebliche Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus dem Versorgungsplan mittels Erwerb einer Versicherungspolice einmalig übertragen, stellt dies eine Abgeltung dar; eine im Rahmen eines Plans erfolgte einmalige Zahlung an begünstigte Arbeitnehmer als Gegenleistung für deren Verzicht auf bestimmte Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses stellt dagegen keine Abgeltung dar.
- 112 In manchen Fällen erwirbt ein Unternehmen eine Versicherungspolice, um alle Ansprüche, die auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der laufenden oder früheren Periode zurückgehen, abzudecken. Der Erwerb einer solchen Police ist keine Abgeltung, wenn das Unternehmen für den Fall, dass der Versicherer die in der Versicherungspolice vorgesehenen Leistungen nicht zahlt, die rechtliche oder faktische Verpflichtung (siehe Paragraph 46) zur Zahlung weiterer Beträge behält. Die Paragraphen 116–119 behandeln Ansatz und Bewertung von Erstattungsansprüchen aus Versicherungspolicen, die kein Planvermögen sind.

Ansatz und Bewertung: Planvermögen*Beizulegender Zeitwert des Planvermögens*

- 113 Der beizulegende Zeitwert des Planvermögens wird bei der Ermittlung der Unter- oder Überdeckung vom Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung abgezogen.
- 114 Nicht zum Planvermögen zählen fällige, aber noch nicht an den Fonds entrichtete Beiträge des berichtenden Unternehmens sowie nicht übertragbare Finanzinstrumente, die vom Unternehmen emittiert und vom Fonds gehalten werden. Das Planvermögen wird gemindert um jegliche Schulden des Fonds, die nicht im Zusammenhang mit Leistungen an Arbeitnehmer stehen, zum Beispiel Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder andere Verbindlichkeiten und Schulden, die aus derivativen Finanzinstrumenten resultieren.
- 115 Soweit zum Planvermögen qualifizierende Versicherungspolicen gehören, die alle oder einige der zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Fälligkeiten genau abdecken, ist der beizulegende Zeitwert der Versicherungspolicen annahmegemäß gleich dem Barwert der abgedeckten Verpflichtungen (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn die Beträge, die aus den Versicherungspolicen beansprucht werden, nicht voll erzielbar sind).

Erstattungen

- 116 Nur wenn so gut wie sicher ist, dass eine andere Partei die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung teilweise oder ganz erstatten wird, hat ein Unternehmen**
- a) seinen Erstattungsanspruch als gesonderten Vermögenswert anzusetzen. Das Unternehmen hat den Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
 - b) Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seines Erstattungsanspruchs in der gleichen Weise aufzuliedern und zu erfassen wie Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens (siehe Paragraphen 124 und 125). Die gemäß Paragraph 120 erfassten Kostenkomponenten eines leistungsorientierten Plans können nach Abzug der Beträge, die sich auf Änderungen des Buchwerts des Erstattungsanspruchs beziehen, erfasst werden.

- 117 In einigen Fällen kann ein Unternehmen von einer anderen Partei, zum Beispiel einem Versicherer, erwarten, dass diese die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung ganz oder teilweise zahlt. Qualifizierende Versicherungspolice, wie in Paragraph 8 definiert, sind Planvermögen. Ein Unternehmen bilanziert qualifizierende Versicherungspolice genauso wie jedes andere Planvermögen und Paragraph 116 findet keine Anwendung (siehe auch Paragraphen 46–49 und 115).
- 118 Ist eine auf ein Unternehmen ausgestellte Versicherungspolice keine qualifizierende Versicherungspolice, dann ist diese auch kein Planvermögen. In solchen Fällen wird Paragraph 116 angewendet: Das Unternehmen erfasst seinen Erstattungsanspruch aus der Versicherungspolice als separaten Vermögenswert und nicht als einen Abzug bei der Ermittlung der Unter- oder Überdeckung eines leistungsorientierten Plans. Paragraph 140(b) verpflichtet das Unternehmen zu einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung.
- 119 Entsteht der Erstattungsanspruch aus einer Versicherungspolice, die einige oder alle der aus einem leistungsorientierten Plan zu zahlenden Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeiten genau abdeckt, ist der beizulegende Zeitwert des Erstattungsanspruchs annahmegemäß gleich dem Barwert der zugehörigen Verpflichtung (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn die Erstattung nicht voll erzielbar ist).

Kostenkomponenten leistungsorientierter Pläne

- 120 **Ein Unternehmen hat die Kostenkomponenten eines leistungsorientierten Plans wie folgt zu erfassen, es sei denn, ein anderer IFRS verlangt oder erlaubt deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts:**
- a) **Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 66–112 und Paragraph 122A) erfolgswirksam,**
 - b) **Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan (siehe Paragraphen 123–126) erfolgswirksam und**
 - c) **Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan (siehe Paragraphen 127–130) im sonstigen Ergebnis.**
- 121 Andere IFRS schreiben vor, dass die Kosten für bestimmte Leistungen an Arbeitnehmer in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten, beispielsweise Vorräte und Sachanlagen, einbezogen werden (siehe IAS 2 und IAS 16). In die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögenswerten einbezogene Kosten von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhalten auch einen angemessenen Anteil der in Paragraph 120 aufgeführten Komponenten.
- 122 **Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan, die im sonstigen Ergebnis erfasst werden, dürfen in einer nachfolgenden Periode nicht erfolgswirksam umgliedert werden. Das Unternehmen kann diese im sonstigen Ergebnis erfassten Beträge jedoch innerhalb des Eigenkapitals umgliedern.**

Laufender Dienstzeitaufwand

- 122A **Der laufende Dienstzeitaufwand ist anhand versicherungsmathematischer Annahmen zu bestimmen, die zu Beginn des Geschäftsjahrs festgelegt wurden. Nimmt ein Unternehmen allerdings eine Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan nach Paragraph 99 vor, so hat es den laufenden Dienstzeitaufwand für den nach der Änderung, Kürzung oder Abgeltung des Plans noch verbleibenden Teil des Geschäftsjahrs zu bestimmen und sich dabei auf die versicherungsmathematischen Annahmen zu stützen, die für die Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) gemäß Paragraph 99(b) herangezogen wurden.**

Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan

- 123 **Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan sind mittels Multiplikation der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) mit dem in Paragraph 83 beschriebenen Abzinsungssatz zu ermitteln.**
- 123A **Zur Bestimmung der Nettozinsen gemäß Paragraph 123 hat ein Unternehmen die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan und den Abzinsungssatz zugrunde zu legen, wobei beide Größen jeweils zu Beginn des Geschäftsjahrs festgelegt werden. Nimmt ein Unternehmen allerdings eine Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) gemäß Paragraph 99 vor, so hat es die Nettozinsen für den nach der Änderung, Kürzung oder Abgeltung des Plans noch verbleibenden Teil des Geschäftsjahrs zu bestimmen und sich dabei zu stützen auf**

- a) die (den) gemäß Paragraph 99(b) bestimmte(n) Nettoschuld (Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan und
- b) den Abzinsungssatz, der zur Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 99(b) herangezogen wurde.

Bei der Anwendung des Paragraphen 123A hat das Unternehmen auch alle etwaigen Änderungen bei der Nettoschuld (dem Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan zu berücksichtigen, die während der Berichtsperiode aufgrund von Beitrags- oder Leistungszahlungen eingetreten sind.

- 124 Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan können angesehen werden als die Zusammensetzung von Zinserträgen aus dem Planvermögen, Zinsaufwendungen für die leistungsorientierte Verpflichtung und Zinsen auf die Auswirkung der in Paragraph 64 erwähnten Obergrenze für den Vermögenswert.
- 125 Zinserträge aus dem Planvermögen sind ein Bestandteil des Ertrags aus dem Planvermögen. Sie werden durch Multiplikation des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens mit dem in Paragraph 123A beschriebenen Abzinsungssatz ermittelt. Der beizulegende Zeitwert des Planvermögens ist zu Beginn des Geschäftsjahrs zu bestimmen. Nimmt ein Unternehmen allerdings eine Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 99 vor, so hat es die Zinserträge für den nach der Änderung, Kürzung oder Abgeltung des Plans noch verbleibenden Teil des Geschäftsjahrs zu bestimmen und sich dabei auf das Planvermögen zu stützen, das für die Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) gemäß Paragraph 99(b) herangezogen wurde. Bei der Anwendung des Paragraphen 125 hat das Unternehmen auch alle etwaigen Änderungen beim Planvermögen zu berücksichtigen, die während der Berichtsperiode aufgrund von Beitrags- oder Leistungszahlungen eingetreten sind. Die Differenz zwischen den Zinserträgen aus dem Planvermögen und des Ertrags aus dem Planvermögen wird in die Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan einbezogen.
- 126 Die Zinsen auf die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert sind Bestandteil der gesamten Änderung der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert. Ihre Ermittlung erfolgt mittels Multiplikation der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert mit dem in Paragraph 123A beschriebenen Abzinsungssatz. Die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert ist zu Beginn des Geschäftsjahrs zu bestimmen. Nimmt ein Unternehmen allerdings eine Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 99 vor, so hat es die Zinsen auf die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert für den nach der Änderung, Kürzung oder Abgeltung des Plans noch verbleibenden Teil des Geschäftsjahrs zu bestimmen und dabei alle etwaigen Änderungen bei der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert zu berücksichtigen, die gemäß Paragraph 101A bestimmt wurden. Die Differenz zwischen den Zinsen auf die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert und der gesamten Veränderung der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert wird in die Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan einbezogen.

Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan

- 127 Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan umfassen
 - a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (siehe Paragraphen 128 und 129),
 - b) den Ertrag aus dem Planvermögen (siehe Paragraph 130) unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind (siehe Paragraph 125), und
 - c) Änderungen der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert unter Ausschluss der Beträge, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind (siehe Paragraph 126).
- 128 Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste entstehen aus Zu- oder Abnahmen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung, die aufgrund von Veränderungen bei den versicherungsmathematischen Annahmen und erfahrungsbedingten Anpassungen eintreten. Zu den Gründen für das Entstehen versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste gehören beispielsweise
 - a) unerwartet hohe oder niedrige Fluktuations- oder Frühverrentungsraten oder Sterblichkeitsquoten der Mitarbeiter; unerwartet hohe oder niedrige Steigerungen bei Gehältern und Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Regelungen eines Plans Leistungsanhebungen zum Inflationsausgleich vorsehen) oder bei den Kosten der medizinischen Versorgung,
 - b) die Auswirkung von Änderungen bei den Annahmen im Hinblick auf die Optionen für Leistungszahlungen,

c) die Auswirkung von Änderungen bei den Schätzungen der Fluktuations- oder Frühverrentungsraten oder Sterblichkeitsquoten der Mitarbeiter; Steigerungen bei Gehältern und Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Regelungen eines Plans Leistungsanhebungen zum Inflationsausgleich vorsehen) oder bei den Kosten der medizinischen Versorgung und

d) die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes.

129 In versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten sind keine Änderungen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung enthalten, die durch die Einführung, Änderung, Kürzung oder Abgeltung des leistungsorientierten Plans hervorgerufen werden; ebenfalls nicht enthalten sind Änderungen bei den im Rahmen des leistungsorientierten Plans zu zahlenden Leistungen. Änderungen dieser Art führen zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand oder zu Gewinnen oder Verlusten bei der Abgeltung.

130 Bei der Ermittlung des Ertrags aus dem Planvermögen zieht ein Unternehmen die Kosten für die Verwaltung des Planvermögens sowie alle vom Plan selbst zu entrichtenden Steuern ab, soweit es sich nicht um Steuern handelt, die bereits in die versicherungsmathematischen Annahmen eingeflossen sind, die zur Bewertung der leistungsorientierten Verpflichtung verwendet werden (Paragraph 76). Sonstige Verwaltungskosten werden vom Ertrag aus dem Planvermögen nicht abgezogen.

Darstellung

Saldierung

131 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert aus einem Plan nur dann mit der Schuld aus einem anderen Plan zu saldieren, wenn das Unternehmen

a) ein einklagbares Recht hat, die Überdeckung des einen Plans zur Abgeltung von Verpflichtungen aus dem anderen Plan zu verwenden und

b) beabsichtigt, entweder die Abgeltung der Verpflichtungen auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung der Überdeckung des einen Plans seine Verpflichtung aus dem anderen Plan abzugelten.

132 Die Kriterien für eine Saldierung gleichen annähernd denen für Finanzinstrumente gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*.

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

133 Einige Unternehmen unterscheiden zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten oder Schulden. Dieser Standard regelt nicht, ob ein Unternehmen eine diesbezügliche Unterscheidung nach kurz- und langfristigen Aktiva oder Passiva aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorzunehmen hat.

Kostenkomponenten leistungsorientierter Pläne

134 Paragraph 120 schreibt vor, dass ein Unternehmen den Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan erfolgswirksam anzusetzen hat. Dieser Standard regelt nicht, wie ein Unternehmen Dienstzeitaufwand und Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan darzustellen hat. Bei der Darstellung dieser Komponenten legt das Unternehmen IAS 1 zugrunde.

Angaben

135 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die

a) die Merkmale seiner leistungsorientierten Pläne und der damit verbundenen Risiken erläutern (siehe Paragraph 139),

b) die in seinen Abschlüssen ausgewiesenen Beträge, die sich aus seinen leistungsorientierten Plänen ergeben (siehe Paragraphen 140–144), feststellen und erläutern und

c) beschreiben, in welcher Weise seine leistungsorientierten Pläne die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der künftigen Zahlungsströme des Unternehmens beeinflussen könnten (siehe Paragraphen 145–147).

- 136 Zur Erfüllung der in Paragraph 135 beschriebenen Zielsetzungen hat ein Unternehmen alle nachstehend genannten Gesichtspunkte zu berücksichtigen:
- a) den zur Erfüllung der Angabepflichten notwendigen Detaillierungsgrad,
 - b) das Gewicht, das auf jede der verschiedenen Vorschriften zu legen ist,
 - c) den Umfang vorzunehmender Zusammenfassungen oder Aufgliederungen und
 - d) die Notwendigkeit zusätzlicher Informationen für Abschlussadressaten, damit diese die angegebenen quantitativen Informationen beurteilen können.
- 137 Reichen die gemäß diesem Standard und anderen IFRS gemachten Angaben zur Erfüllung der Zielsetzungen in Paragraph 135 nicht aus, hat ein Unternehmen zusätzliche Angaben zu machen, um diese Zielsetzungen zu erfüllen. Ein Unternehmen kann beispielsweise eine Aufgliederung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung vorlegen, in der zwischen der Art, den Merkmalen und den Risiken der Verpflichtung unterschieden wird. In einer solchen Angabe kann unterschieden werden
- a) zwischen Beträgen, die aktiven begünstigten Arbeitnehmern, ausgeschiedenen Anwärtern und Rentnern geschuldet werden,
 - b) zwischen unverfallbaren Leistungen und angesammelten, aber nicht unverfallbar gewordenen Leistungen,
 - c) zwischen bedingten Leistungen, künftigen Gehaltssteigerungen zuzuordnenden Beträgen und sonstigen Leistungen.
- 138 Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob bei allen oder einigen Angaben eine Aufgliederung nach Plänen oder Gruppen von Plänen mit erheblich voneinander abweichenden Risiken vorzunehmen ist. Ein Unternehmen kann beispielsweise Angaben über Pläne nach einem oder mehreren der folgenden Merkmale aufgliedern:
- a) unterschiedliche geografische Standorte,
 - b) unterschiedliche Merkmale wie Festgehaltspläne, Endgehaltspläne oder Pläne für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses,
 - c) unterschiedliche regulatorische Rahmenbedingungen,
 - d) unterschiedliche Berichtssegmente,
 - e) unterschiedliche Finanzierungsvereinbarungen (z. B. nicht fondsfinanziert, ganz oder teilweise fondsfinanziert).

Merkmale leistungsorientierter Pläne und damit verbundene Risiken

- 139 Ein Unternehmen hat folgende Angaben zu machen:
- a) Informationen über die Merkmale seiner leistungsorientierten Pläne, unter Einschluss
 - i) der Art der durch den Plan bereitgestellten Leistungen (z. B. leistungsorientierter Plan auf Endgehaltsbasis oder beitragsbasierter Plan mit Garantie),
 - ii) einer Beschreibung des regulatorischen Rahmens, innerhalb dessen der Versorgungsplan betrieben wird, beispielsweise der Höhe eventueller Mindestdotierungsverpflichtungen sowie möglicher Auswirkungen des regulatorischen Rahmens auf den Plan; dies kann beispielsweise die Obergrenze für den Vermögenswert betreffen (siehe Paragraph 64),
 - iii) einer Beschreibung der Verantwortlichkeiten anderer Einheiten für die Führung des Plans; dies kann beispielsweise die Verantwortlichkeiten von Treuhändern oder Mitgliedern der Aufsichtsorgane des Plans betreffen.

- b) eine Beschreibung der Risiken, denen das Unternehmen durch den Plan ausgesetzt ist; hier ist das Hauptaugenmerk auf ungewöhnliche, unternehmens- oder planspezifische Risiken sowie erhebliche Risikokonzentrationen zu richten. Ist das Planvermögen hauptsächlich in eine Gruppe von Anlagen wie beispielsweise Immobilien investiert, kann für das Unternehmen durch den Plan eine Konzentration von Immobilienmarktrisiken entstehen.
- c) eine Beschreibung etwaiger Änderungen, Kürzungen und Abgeltungen des Plans.

Erläuterung der Beträge im Abschluss

- 140 Ein Unternehmen hat, sofern zutreffend, für jeden der folgenden Posten eine Überleitungsrechnung von den Eröffnungs- zu den Schlussalden vorzulegen:
- a) die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan mit getrennten Überleitungsrechnungen für
 - i) das Planvermögen,
 - ii) den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung,
 - iii) die Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert,
 - b) etwaige Erstattungsansprüche. Ein Unternehmen hat außerdem eine Beschreibung der Beziehung zwischen einem etwaigen Erstattungsanspruch und der zugehörigen Verpflichtung abzugeben.
- 141 In jeder der in Paragraph 140 aufgeführten Überleitungsrechnungen sind außerdem, falls zutreffend, jeweils die folgenden Posten aufzuführen:
- a) laufender Dienstzeitaufwand.
 - b) Zinserträge oder -aufwendungen.
 - c) Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan mit getrenntem Ausweis
 - i) des Ertrags aus dem Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den in (b) aufgeführten Zinsen enthalten sind,
 - ii) versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste, die aus Veränderungen bei den demografischen Annahmen entstehen (siehe Paragraph 76(a)),
 - iii) versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste, die aus Veränderungen bei den finanziellen Annahmen entstehen (siehe Paragraph 76(b)),
 - iv) Veränderungen der Auswirkung einer Begrenzung eines Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan auf die Obergrenze für den Vermögenswert unter Ausschluss von Beträgen, die in den Zinsen in (b) enthalten sind. Ein Unternehmen hat außerdem anzugeben, wie es den verfügbaren maximalen wirtschaftlichen Nutzen ermittelt hat, d.h. ob es den Nutzen in Form von Rückerstattungen, in Form von geminderten künftigen Beitragszahlungen oder einer Kombination aus beidem erhalten würde.
 - d) nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand sowie Gewinne und Verluste aus Abgeltungen. Nach Paragraph 100 ist es zulässig, dass zwischen nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand und Gewinnen und Verlusten aus Abgeltungen keine Unterscheidung getroffen wird, wenn diese zusammen eintreten.
 - e) die Auswirkung von Wechselkursänderungen.
 - f) Beiträge zum Plan; dabei sind Beiträge des Arbeitgebers und Beiträge der begünstigten Arbeitnehmer getrennt auszuweisen.
 - g) aus dem Plan geleistete Zahlungen. Dabei ist der im Zusammenhang mit Abgeltungen gezahlte Betrag getrennt auszuweisen.
 - h) die Auswirkungen von Unternehmenszusammenschlüssen und -veräußerungen.

- 142 Ein Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert des Planvermögens in Gruppen aufzugliedern, bei denen nach der Art und den Risiken der betreffenden Vermögenswerte unterschieden wird; dabei erfolgt in jeder Planvermögensgruppe eine weitere Unterteilung in Vermögenswerte, für die eine Marktpreisnotierung in einem aktiven Markt besteht (gemäß Definition in IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*) und Vermögenswerte, bei denen dies nicht der Fall ist. Ein Unternehmen könnte unter Berücksichtigung des in Paragraph 136 angegebenen Umfangs der Angabepflichten beispielsweise folgende Posten unterscheiden:
- a) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,
 - b) Eigenkapitalinstrumente (getrennt nach Art der Branche, Unternehmensgröße, geografischem Gebiet etc.),
 - c) Schuldinstrumente (getrennt nach Art des Emittenten, Bonität, geografischem Gebiet etc.),
 - d) Immobilien (getrennt nach geografischem Gebiet etc.),
 - e) Derivate (getrennt nach Art des dem Kontrakt zugrunde liegenden Risikos, z. B. Zinskontrakte, Devisenkontrakte, Eigenkapitalkontrakte, Kreditkontrakte, Langlebigkeits-Swaps etc.),
 - f) Investmentfonds (getrennt nach Art des Fonds),
 - g) forderungsbesicherte Wertpapiere und
 - h) strukturierte Schuldtitel.
- 143 Ein Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert seiner eigenen, als Planvermögen gehaltenen übertragbaren Finanzinstrumente anzugeben; dasselbe gilt für den beizulegenden Zeitwert des Planvermögens in Form von Immobilien oder anderen Vermögenswerten, die das Unternehmen selbst nutzt.
- 144 Ein Unternehmen hat die erheblichen versicherungsmathematischen Annahmen anzugeben, die zur Ermittlung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung eingesetzt werden (siehe Paragraph 76). Eine solche Angabe muss in absoluten Werten erfolgen (z. B. als absoluter Prozentsatz und nicht nur als Spanne zwischen verschiedenen Prozentsätzen und anderen Variablen). Legt ein Unternehmen für eine Gruppe von Plänen zusammenfassende Angaben vor, hat es diese Angaben in Form von gewichteten Durchschnitts- oder vergleichsweise engen Bandbreiten zu machen.

Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit künftiger Zahlungsströme

- 145 Ein Unternehmen hat folgende Angaben zu machen:
- a) eine Sensitivitätsanalyse jeder erheblichen versicherungsmathematischen Annahme (gemäß Angabe nach Paragraph 144) zum Abschlussstichtag, in der aufgezeigt wird, in welcher Weise die leistungsorientierte Verpflichtung durch Veränderungen bei den maßgeblichen versicherungsmathematischen Annahmen, die zu diesem Zeitpunkt angemessenerweise für möglich gehalten wurden, beeinflusst worden wäre,
 - b) die Methoden und Annahmen, die bei der Erstellung der in (a) vorgeschriebenen Sensitivitätsanalyse verwendet wurden, sowie die Grenzen dieser Methoden,
 - c) die Änderungen bei den Methoden und Annahmen, die bei der Erstellung der in (a) vorgeschriebenen Sensitivitätsanalyse verwendet wurden, im Vergleich zur vorangegangenen Berichtsperiode sowie die Gründe für diese Änderungen.
- 146 Ein Unternehmen hat eine Beschreibung der Strategien vorzulegen, die der Versorgungsplan bzw. das Unternehmen zum Ausgleich der Risiken auf der Aktiv- und Passivseite verwendet; hierunter fällt auch die Verwendung von Annuitäten und anderen Verfahren wie Langlebigkeits-Swaps zum Zweck des Risikomanagements.

- 147 Um einen Hinweis auf die Auswirkung des leistungsorientierten Plans auf die künftigen Zahlungsströme des Unternehmens zu geben, hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- a) eine Beschreibung der Finanzierungsvereinbarungen und Finanzierungsrichtlinien, die sich auf die künftigen Beiträge auswirken,
 - b) die für das folgende Geschäftsjahr erwarteten Beiträge zum Plan,
 - c) Informationen über das Fälligkeitsprofil der leistungsorientierten Verpflichtung. Hierunter fallen die gewichtete durchschnittliche Laufzeit der leistungsorientierten Verpflichtung sowie eventuell weitere Angaben über die zeitliche Verteilung der Leistungszahlungen, beispielsweise in Form einer Fälligkeitsanalyse der Leistungszahlungen.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

- 148 Nimmt ein Unternehmen an einem leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber teil, so hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- a) eine Beschreibung der Finanzierungsvereinbarungen einschließlich einer Beschreibung der Methode, die zur Ermittlung des Beitragssatzes des Unternehmens verwendet wird, sowie einer Beschreibung der Mindestdotierungsverpflichtungen.
 - b) eine Beschreibung des Umfangs, in dem das Unternehmen gemäß den Regelungen und Bedingungen des gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber für Verpflichtungen anderer Unternehmen gegenüber dem Plan haftbar sein kann.
 - c) eine Beschreibung einer etwaigen vereinbarten Zuweisung einer Unter- oder Überdeckung bei
 - i) Beendigung des Plans oder
 - ii) Ausscheiden des Unternehmens aus dem Plan.
 - d) bilanziert das Unternehmen diesen Plan so, als handele es sich um einen beitragsorientierten Plan nach Paragraph 34, hat es zusätzlich zu den in (a)–(c) vorgeschriebenen Angaben und anstelle der in den Paragraphen 139–147 vorgeschriebenen Angaben Folgendes darzulegen:
 - i) den Sachverhalt, dass es sich bei dem Plan um einen leistungsorientierten Plan handelt,
 - ii) den Grund für das Fehlen ausreichender Informationen, die das Unternehmen in die Lage versetzen würden, den Plan als leistungsorientierten Plan zu bilanzieren,
 - iii) die für das folgende Geschäftsjahr erwarteten Beiträge zum Plan,
 - iv) Informationen über eine Unter- oder Überdeckung des Plans, die sich auf die Höhe künftiger Beitragszahlungen auswirken könnte; hierunter fallen auch die Grundlage, auf die sich das Unternehmen bei der Ermittlung der Unter- oder Überdeckung gestützt hat, sowie eventuelle Konsequenzen für das Unternehmen,
 - v) ein Hinweis auf den Umfang, in dem das Unternehmen im Vergleich zu anderen teilnehmenden Unternehmen am Plan teilnimmt. Messgrößen, die einen solchen Hinweis geben könnten, sind beispielsweise der Anteil des Unternehmens an den gesamten Beiträgen zum Plan oder der Anteil des Unternehmens an der Gesamtzahl der aktiven und pensionierten begünstigten Arbeitnehmer sowie der ehemaligen begünstigten Arbeitnehmer mit Leistungsansprüchen, sofern diese Informationen zur Verfügung stehen.

Leistungsorientierte Pläne, die Risiken auf verschiedene Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung verteilen

- 149 Nimmt ein Unternehmen an einem leistungsorientierten Plan teil, der Risiken zwischen verschiedenen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung aufteilt, hat es folgende Angaben zu machen:

- a) die vertragliche Vereinbarung oder erklärte Richtlinie zur Anlastung der Nettokosten aus dem leistungsorientierten Plan oder den Sachverhalt, dass eine solche Richtlinie nicht besteht,
 - b) die Richtlinie für die Ermittlung des Beitrags, den das Unternehmen zu zahlen hat,
 - c) in Fällen, in denen das Unternehmen eine Zuweisung der Nettokosten aus dem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 41 bilanziert, sämtliche Informationen über den Plan, die insgesamt in den Paragraphen 135–147 vorgeschrieben werden,
 - d) in Fällen, in denen das Unternehmen den für die Periode zu zahlenden Beitrag gemäß Paragraph 41 bilanziert, sämtliche Informationen über den Plan, die insgesamt in den Paragraphen 135–137, 139, 142–144 und 147 (a) und (b) vorgeschrieben werden.
- 150 Die in Paragraph 149(c) und (d) vorgeschriebenen Informationen können mittels Querverweis auf Angaben im Abschluss eines anderen Konzernunternehmens ausgewiesen werden, wenn
- a) im Abschluss des betreffenden Konzernunternehmens die verlangten Informationen über den Plan getrennt bestimmt und angegeben werden, und
 - b) der Abschluss des betreffenden Konzernunternehmens Abschlussadressaten zu denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie oder früher als der Abschluss des Unternehmens zur Verfügung steht.

Angabepflichten in anderen IFRS

- 151 Falls IAS 24 dies vorschreibt, hat das Unternehmen Angaben zu machen über
- a) Geschäftsvorfälle zwischen Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nahestehenden Unternehmen und Personen und
 - b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für das Management in Schlüsselpositionen.
- 152 Falls IAS 37 dies vorschreibt, macht das Unternehmen Angaben über Eventualverbindlichkeiten, die aus Leistungsverpflichtungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses resultieren.

ANDERE LANGFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

- 153 Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer umfassen unter anderem die folgenden Leistungen, sofern sie nicht voraussichtlich innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die betreffende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen werden:
- a) langfristig fällige Leistungen für bezahlte Abwesenheiten wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder Urlaub zur persönlichen Weiterbildung,
 - b) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeiten;
 - c) langfristig fällige Leistungen bei Erwerbsunfähigkeit,
 - d) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen und
 - e) aufgeschobene Vergütungen.
- 154 Die Bewertung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer unterliegt für gewöhnlich nicht den gleichen Unsicherheiten wie dies bei Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Fall ist. Aus diesem Grund schreibt dieser Standard eine vereinfachte Bilanzierungsmethode für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor. Anders als bei der für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorgeschriebenen Bilanzierung werden Neubewertungen bei dieser Methode nicht im sonstigen Ergebnis angesetzt.

Ansatz und Bewertung

- 155 **Bei Ansatz und Bewertung der Über- oder Unterdeckung eines Versorgungsplans für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer hat ein Unternehmen die Paragraphen 56–98 und 113–115 anzuwenden. Bei Ansatz und Bewertung von Erstattungsansprüchen hat ein Unternehmen die Paragraphen 116–119 anzuwenden.**
- 156 **In Bezug auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer hat ein Unternehmen die Nettosumme der folgenden Beträge erfolgswirksam anzusetzen, es sei denn, ein anderer IFRS verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts:**
- a) **Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 66–112 und Paragraph 122A),**
 - b) **Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan (siehe Paragraphen 123–126) und**
 - c) **Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan (siehe Paragraphen 127–130).**
- 157 Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören auch die langfristigen Leistungen bei Erwerbsunfähigkeit. Hängt die Höhe der zugesagten Leistung von der Dauer der Dienstzeit ab, so entsteht die Verpflichtung mit der Ableistung der Dienstzeit. In die Bewertung der Verpflichtung gehen die Wahrscheinlichkeit des Eintretens von Leistungsfällen und die wahrscheinliche Dauer der Zahlungen ein. Ist die Höhe der zugesagten Leistung ungeachtet der Dienstjahre für alle erwerbsunfähigen Arbeitnehmer gleich, werden die erwarteten Kosten für diese Leistungen bei Eintreten des Ereignisses, durch das die Erwerbsunfähigkeit verursacht wird, erfasst.

Angaben

- 158 Dieser Standard verlangt keine besonderen Angaben über andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen für das Management in Schlüsselpositionen zu machen. Nach IAS 1 ist der Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

LEISTUNGEN AUS ANLASS DER BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES

- 159 In diesem Standard werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses getrennt von anderen Leistungen an Arbeitnehmer behandelt, weil das Entstehen einer Verpflichtung durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht durch die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeit begründet ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen entweder aufgrund der Entscheidung eines Unternehmens, das Arbeitsverhältnis zu beenden, oder der Entscheidung eines Arbeitnehmers, im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein Angebot des Unternehmens zur Zahlung von Leistungen anzunehmen.
- 160 Bei Leistungen an Arbeitnehmer, die aus einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers, ohne entsprechendes Angebot des Unternehmens entstehen, sowie bei Leistungen aufgrund zwingender Vorschriften bei Renteneintritt handelt es sich um Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Sie fallen daher nicht unter die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Mitunter bieten Unternehmen bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers niedrigere Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (d. h. dem Wesen nach eine Leistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses) als bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Unternehmens. Die Differenz zwischen der Leistung, die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers fällig wird, und der höheren Leistung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Unternehmens stellt eine Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar.
- 161 Die Form der an den Arbeitnehmer gezahlten Leistung legt nicht fest, ob sie im Austausch für erbrachte Arbeitsleistungen oder im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Arbeitnehmer gewährt wird. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind in der Regel einmalige Zahlungen, können aber auch Folgendes umfassen:
- a) Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar,
 - b) Lohnfortzahlung bis zum Ende einer bestimmten Kündigungsfrist, ohne dass der Arbeitnehmer weitere Arbeitsleistung erbringt, die dem Unternehmen wirtschaftlichen Nutzen verschafft.
- 162 Indikatoren, dass eine Leistung an Arbeitnehmer im Austausch für Arbeitsleistungen gewährt wird, sind u. a.:

- a) Die Leistung hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen ab (hierunter fallen auch Leistungen, die mit der Erbringung weiterer Arbeitsleistungen steigen).
- b) Die Leistung wird gemäß den Regelungen eines Versorgungsplans gewährt.
- 163 Mitunter werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß den Regelungen eines bestehenden Versorgungsplans gewährt. Solche Bedingungen können beispielsweise gesetzlich, im Anstellungsvertrag oder im Tarifvertrag verankert sein oder sich stillschweigend aus der bisherigen betrieblichen Praxis bei der Gewährung ähnlicher Leistungen ergeben. Weitere Beispiele sind Fälle, in denen ein Unternehmen ein Angebot für Leistungen macht, das nicht nur kurzfristig gilt, oder in denen zwischen dem Angebot und dem erwarteten Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als nur ein kurzer Zeitraum liegt; trifft dies zu, prüft das Unternehmen, ob es damit einen neuen Versorgungsplan begründet hat und ob die Leistungen, die im Rahmen dieses Plans angeboten werden, Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind. Leistungen an Arbeitnehmer, die gemäß den Regelungen eines Versorgungsplans gewährt werden, sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn sie aus der Entscheidung eines Unternehmens zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen und nicht davon abhängen, ob künftig Arbeitsleistungen erbracht werden.
- 164 Einige Leistungen an Arbeitnehmer werden unabhängig vom Grund des Ausscheidens gewährt. Die Zahlung solcher Leistungen ist gewiss (vorbehaltlich der Erfüllung etwaiger Unverfallbarkeits- oder Mindestdienstzeitkriterien), der Zeitpunkt der Zahlung ist jedoch ungewiss. Obwohl solche Leistungen in einigen Ländern als Entschädigungen, Abfindungen oder Abfertigungen bezeichnet werden, sind sie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, sodass ein Unternehmen sie demzufolge auch wie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bilanziert.

Ansatz

- 165 **Ein Unternehmen hat eine Schuld oder einen Aufwand für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zum früheren der folgenden Zeitpunkte zu erfassen:**
- a) **wenn das Unternehmen das Angebot derartiger Leistungen nicht mehr zurückziehen kann und**
- b) **wenn das Unternehmen Kosten für eine Restrukturierung ansetzt, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fällt und die Zahlung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhaltet.**
- 166 Bei Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die infolge der Entscheidung eines Arbeitnehmers, ein Angebot von Leistungen im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzunehmen, zu zahlen sind, entspricht der Zeitpunkt, an dem das Unternehmen das Angebot der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zurückziehen kann, dem früheren der folgenden Zeitpunkte:
- a) dem Zeitpunkt, an dem der Arbeitnehmer das Angebot annimmt, und
- b) dem Zeitpunkt, an dem eine Beschränkung der Fähigkeit des Unternehmens, das Angebot zurückzuziehen, wirksam wird (beispielsweise aufgrund einer gesetzlichen, aufsichtsbehördlichen oder vertraglichen Vorschrift oder sonstiger Beschränkungen). Dieser Zeitpunkt würde also eintreten, wenn das Angebot unterbreitet wird, sofern die Beschränkung zum Zeitpunkt des Angebots bereits bestand.
- 167 Bei Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die infolge der Entscheidung eines Unternehmens, das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers zu beenden, zu zahlen sind, ist dem Unternehmen die Rücknahme des Angebots nicht mehr möglich, wenn es die betroffenen Arbeitnehmer über einen Plan hinsichtlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses informiert hat, der sämtliche nachstehenden Kriterien erfüllt:
- a) Die für die Umsetzung des Plans erforderlichen Maßnahmen deuten darauf hin, dass an dem Plan wahrscheinlich keine wesentlichen Änderungen mehr vorgenommen werden.
- b) Der Plan nennt die Anzahl der Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis beendet werden soll, deren Tätigkeitskategorien oder Aufgabenbereiche sowie deren Standorte (der Plan muss aber nicht jeden einzelnen Arbeitnehmer nennen) und den erwarteten Umsetzungszeitpunkt.
- c) Der Plan legt die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die Arbeitnehmer erhalten werden, hinreichend detailliert fest, sodass Arbeitnehmer Art und Höhe der Leistungen, die sie bei Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses erhalten werden, ermitteln können.
- 168 Setzt ein Unternehmen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses an, muss es unter Umständen auch eine Ergänzung des Plans oder eine Kürzung anderer Leistungen an Arbeitnehmer bilanzieren (siehe Paragraph 103).

Bewertung

- 169 Ein Unternehmen hat Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beim erstmaligen Ansatz zu bewerten und spätere Änderungen entsprechend der Art der Leistungen an Arbeitnehmer zu bewerten und anzusetzen; in Fällen, in denen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses darstellen, hat das Unternehmen jedoch die Vorschriften für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzuwenden. Andernfalls**
- a) **hat das Unternehmen in Fällen, in denen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussichtlich innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses angesetzt werden, vollständig beglichen werden, die Vorschriften für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.**
- b) **hat das Unternehmen in Fällen, in denen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussichtlich nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs vollständig beglichen werden, die Vorschriften für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.**
- 170 Da Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht im Austausch für Arbeitsleistungen gewährt werden, sind die Paragraphen 70–74, die sich auf die Zuordnung von Leistungen auf Dienstjahre beziehen, hier nicht maßgeblich.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 159–170**Hintergrund**

Infolge eines kürzlich erfolgten Erwerbs plant ein Unternehmen, ein Werk in zehn Monaten zu schließen und zu diesem Zeitpunkt die Arbeitsverhältnisse aller in dem Werk verbliebenen Arbeitnehmer zu beenden. Da das Unternehmen für die Fertigstellung einiger Aufträge die Fachkenntnisse der im Werk beschäftigten Arbeitnehmer benötigt, gibt es folgenden Plan hinsichtlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bekannt.

Jeder Arbeitnehmer, der bis zur Werksschließung bleibt und seine Arbeitsleistung erbringt, erhält zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Barzahlung in Höhe von 30 000 WE. Arbeitnehmer, die vor der Werksschließung ausscheiden, erhalten 10 000 WE.

Im Werk sind 120 Arbeitnehmer beschäftigt. Zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Plans geht das Unternehmen davon aus, dass 20 von ihnen vor der Schließung ausscheiden werden. Die insgesamt erwarteten Mittelabflüsse im Rahmen des Plans betragen also 3 200 000 WE (d. h. $20 \times 10\,000$ WE + $100 \times 30\,000$ WE). Wie in Paragraph 160 vorgeschrieben, bilanziert das Unternehmen Leistungen, die im Austausch für eine Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen, die im Austausch für Arbeitsleistungen gezahlt werden, als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Die im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Leistung beträgt 10 000 WE. Dies ist der Betrag, den ein Unternehmen für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen hat, unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer bis zur Schließung des Werks bleiben und Arbeitsleistung erbringen, oder ob sie vor der Schließung ausscheiden. Auch wenn die Arbeitnehmer vor der Schließung ausscheiden können, ist die Beendigung der Arbeitsverhältnisse aller Arbeitnehmer die Folge der Unternehmensentscheidung, das Werk zu schließen und deren Arbeitsverhältnisse zu beenden (d. h. alle Arbeitnehmer scheiden aus dem Arbeitsverhältnis aus, wenn das Werk schließt). Deshalb setzt das Unternehmen eine Schuld von 1 200 000 WE (d. h. $120 \times 10\,000$ WE) für die gemäß dem Versorgungsplan gewährten Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses an; abhängig davon, welcher der Zeitpunkte früher eintritt, erfolgt der Ansatz entweder zu dem Zeitpunkt, zu dem der Plan zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses bekannt gegeben wird, oder zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die mit der Werksschließung verbundenen Restrukturierungskosten ansetzt.

Im Austausch für Arbeitsleistung gezahlte Leistungen

Die zusätzlichen Leistungen, die Arbeitnehmer erhalten, wenn sie über den vollen Zehnmonatszeitraum Arbeitsleistungen erbringen, gelten im Austausch für Arbeitsleistungen, die während der Dauer dieses Zeitraums erbracht werden. Das Unternehmen bilanziert sie als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, weil es davon ausgeht, sie innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs abzugelten. In diesem Beispiel ist keine Abzinsung erforderlich, sodass in jedem Monat während der Dienstzeit von zehn Monaten ein Aufwand von 200 000 WE (d. h. $2\,000\,000 \div 10$) angesetzt wird, mit einem entsprechenden Anstieg im Buchwert der Schuld.

Angaben

- 171 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen für das Management in Schlüsselpositionen zu machen. Nach IAS 1 ist der Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

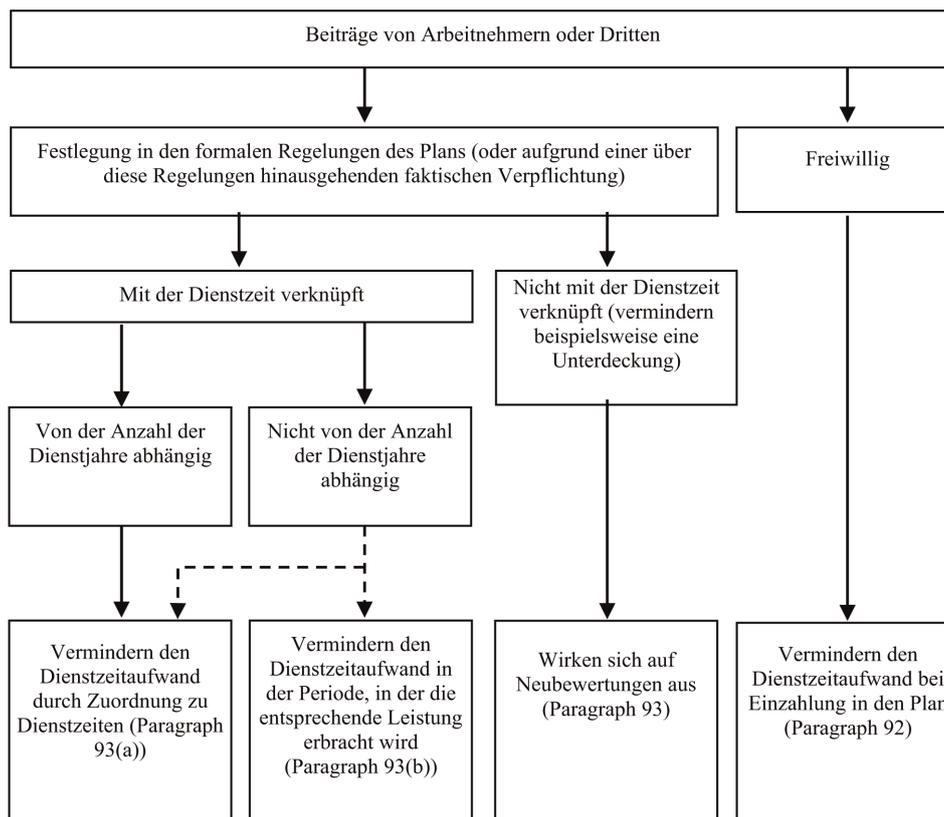
- 172 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 173 Ein Unternehmen hat diesen Standard gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend anzuwenden, es sei denn,
- a) ein Unternehmen braucht den Buchwert von Vermögenswerten, die nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, nicht um Änderungen bei den Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer anzupassen, die bereits vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung im Buchwert enthalten waren. Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung entspricht dem Beginn der frühesten Berichtsperiode, die im ersten Abschluss, in dem das Unternehmen diesen Standard anwendet, ausgewiesen wird.
 - b) ein Unternehmen braucht in Abschlüssen für vor dem 1. Januar 2014 beginnende Berichtsperioden keine Vergleichsinformationen auszuweisen, die nach Paragraph 145 über die Sensitivität der leistungsorientierten Verpflichtung vorgeschrieben sind.
- 174 Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 8 sowie Paragraph 113 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 175 Mit der im November 2013 veröffentlichten Verlautbarung *Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge* (Änderungen an IAS 19) wurden die Paragraphen 93–94 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 176 Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurde Paragraph 83 geändert und Paragraph 177 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 177 Die in Paragraph 176 vorgenommenen Änderungen sind mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im ersten nach diesen Änderungen erstellten Abschluss dargestellt ist, anzuwenden. Alle Anpassungen aufgrund der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen sind in den Gewinnrücklagen zu Beginn dieser Periode zu erfassen.
- 178 Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde die Fußnote zu Paragraph 8 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 179 Durch die im Februar 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Planänderung, -kürzung oder -abgeltung* (Änderungen an IAS 19) wurden die Paragraphen 101A, 122A und 123A eingefügt und die Paragraphen 57, 99, 120, 123, 125, 126 und 156 geändert. Diese Änderungen sind auf Planänderungen, -kürzungen oder -abgeltungen anzuwenden, die zu oder nach Beginn des ersten Geschäftsjahrs eintreten, welches am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

Anhang A

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards. Er beschreibt die Anwendung der Paragraphen 92–93 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des Standards.

A1 Die Bilanzierungsvorschriften für Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten sind in nachstehender Übersicht dargestellt.



(1) Die gestrichelte Linie zeigt an, dass das Unternehmen eine der beiden Bilanzierungsmöglichkeiten auswählen kann.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 20

Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand ⁽⁹⁾

ANWENDUNGSBEREICH

- 1 **Dieser Standard ist auf die Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand sowie auf die Angaben sonstiger Unterstützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand anzuwenden.**
- 2 Folgende Fragestellungen werden in diesem Standard nicht behandelt:
 - a) die besonderen Probleme, die sich aus der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand in Abschlüssen ergeben, die die Auswirkungen von Preisänderungen berücksichtigen, sowie die Frage, wie sich Zuwendungen der öffentlichen Hand auf zusätzliche Informationen ähnlicher Art auswirken;
 - b) Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich für ein Unternehmen als Vorteile bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns oder steuerlichen Verlusts auswirken oder die auf der Grundlage der Einkommensteuerschuld bestimmt oder begrenzt werden. Beispiele dafür sind Steuerstundungen, investitionsabhängige Steuergutschriften, erhöhte Abschreibungsmöglichkeiten und ermäßigte Einkommensteuersätze;
 - c) Beteiligungen der öffentlichen Hand an Unternehmen;
 - d) Zuwendungen der öffentlichen Hand, die von IAS 41 *Landwirtschaft* abgedeckt werden.

DEFINITIONEN

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

Öffentliche Hand bezieht sich auf Regierungsbehörden, Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob diese auf lokaler, nationaler oder internationaler Ebene angesiedelt sind.

Beihilfen der öffentlichen Hand sind Maßnahmen der öffentlichen Hand, die dazu bestimmt sind, einem Unternehmen oder einer Reihe von Unternehmen, die bestimmte Kriterien erfüllen, einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil zu gewähren. Beihilfen der öffentlichen Hand im Sinne dieses Standards umfassen keine indirekt bereitgestellten Vorteile aufgrund von Fördermaßnahmen, die auf die allgemeinen Handelsbedingungen Einfluss nehmen, wie beispielsweise die Bereitstellung von Infrastruktur in Entwicklungsgebieten oder die Auferlegung von Handelsbeschränkungen für Wettbewerber.

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Beihilfen der öffentlichen Hand, die einem Unternehmen durch Übertragung von Mitteln gewährt werden und die zum Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen im Zusammenhang mit den betrieblichen Tätigkeiten des Unternehmens dienen. Davon ausgeschlossen sind bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sowie Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können. ⁽¹⁰⁾

Zuwendungen für Vermögenswerte sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass ein Unternehmen, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen, langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt. Damit können auch Nebenbedingungen verbunden sein, die die Art oder den Standort der Vermögenswerte oder die Perioden, während derer sie zu erwerben oder zu halten sind, beschränken.

⁽⁹⁾ Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, hat der IASB-Board die in diesem Standard verwendete Terminologie geändert, um die Kohärenz mit den anderen IFRS zu gewährleisten:

a) „zu versteuerndes Einkommen“ wird geändert in „zu versteuernder Gewinn oder steuerlicher Verlust“,
 b) „als Ertrag/ Aufwand zu erfassen“ wird geändert in „erfolgswirksam zu erfassen“,
 c) „dem Eigenkapital unmittelbar zuzuordnen“ wird geändert in „nicht erfolgswirksam erfassen“, und
 d) „Berichtigung einer Schätzung“ wird geändert in „Änderung einer Schätzung“.

⁽¹⁰⁾ Siehe auch SIC-10 *Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten*.

Erfolgsbezogene Zuwendungen sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die sich nicht auf Vermögenswerte beziehen.

Erlassbare Darlehen sind Darlehen, die der Darlehensgeber mit der Zusage gewährt, die Rückzahlung unter bestimmten im Voraus festgelegten Bedingungen zu erlassen.

Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. (Siehe IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*.)

- 4 Beihilfen der öffentlichen Hand können vielfache Formen annehmen und variieren sowohl in der Art der gewährten Beihilfe als auch in den Bedingungen, die daran üblicherweise geknüpft sind. Der Zweck einer Beihilfe kann darin bestehen, ein Unternehmen zu ermutigen, eine Tätigkeit aufzunehmen, die es nicht aufgenommen hätte, wenn die Beihilfe nicht gewährt worden wäre.
- 5 Der Erhalt von Beihilfen der öffentlichen Hand durch ein Unternehmen kann aus zwei Gründen für die Aufstellung des Abschlusses wesentlich sein. Erstens muss bei erfolgter Mittelübertragung eine sachgerechte Behandlung für die Bilanzierung der Übertragung gefunden werden. Zweitens ist die Angabe des Umfangs wünschenswert, in dem das Unternehmen während der Berichtsperiode von derartigen Beihilfen profitiert hat. Dies erleichtert den Vergleich mit Abschlüssen früherer Perioden und mit denen anderer Unternehmen.
- 6 Zuwendungen der öffentlichen Hand werden mitunter anders bezeichnet, beispielsweise als Zuschüsse, Subventionen oder als Prämien.

ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

- 7 **Eine Erfassung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, einschließlich nicht monetärer Zuwendungen zum beizulegenden Zeitwert, erfolgt nur dann, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass**
 - a) **das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und**
 - b) **die Zuwendungen gewährt werden.**
- 8 Zuwendungen der öffentlichen Hand werden nur erfasst, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden. Der Zufluss einer Zuwendung liefert für sich allein keinen schlüssigen Nachweis dafür, dass die mit der Zuwendung verbundenen Bedingungen erfüllt worden sind oder werden.
- 9 Die Art, in der eine Zuwendung gewährt wird, berührt die Bilanzierungsmethode, die auf die Zuwendung anzuwenden ist, nicht. Die Zuwendung ist in derselben Weise zu bilanzieren, unabhängig davon, ob sie als Zahlung oder als Verringerung einer Verpflichtung gegenüber der öffentlichen Hand empfangen wurde.
- 10 Ein erlassbares Darlehen der öffentlichen Hand wird als Zuwendung der öffentlichen Hand behandelt, wenn angemessene Sicherheit darüber besteht, dass das Unternehmen die Bedingungen für den Erlass des Darlehens erfüllen wird.
- 10A Der Vorteil aus einem öffentlichen Darlehen zu einem unter dem Marktzins liegenden Zinssatz wird wie eine Zuwendung der öffentlichen Hand behandelt. Das Darlehen wird gemäß IFRS 9 *Finanzinstrumente* angesetzt und bewertet. Der Vorteil aus dem unter dem Marktzins liegenden Zinssatz wird als Differenz zwischen dem nach IFRS 9 ermittelten ursprünglichen Buchwert des Darlehens und den erhaltenen Zahlungen bewertet. Der Vorteil ist gemäß diesem Standard zu bilanzieren. Bei der Bestimmung der Kosten, die der mit dem Darlehen verbundene Vorteil kompensieren soll, hat ein Unternehmen die Bedingungen und Verpflichtungen zu berücksichtigen, die zu erfüllen waren oder in Zukunft noch zu erfüllen sind
- 11 Ist eine Zuwendung der öffentlichen Hand bereits erfasst worden, so ist jede damit verbundene Eventualverbindlichkeit oder Eventualforderung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* zu behandeln.
- 12 **Zuwendungen der öffentlichen Hand sind planmäßig erfolgswirksam zu erfassen, und zwar im Verlauf der Perioden, in denen das Unternehmen die entsprechenden Kosten, die die Zuwendungen der öffentlichen Hand kompensieren sollen, als Aufwendungen ansetzt.**

- 13 Für die Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand existieren zwei grundlegende Methoden: die Methode der Behandlung als Eigenkapital, wonach die Zuwendung nicht erfolgswirksam erfasst wird, und die Methode der erfolgswirksamen Behandlung der Zuwendungen, wonach die Zuwendung über eine oder mehrere Perioden erfolgswirksam erfasst wird.
- 14 Die Verfechter der Behandlung als Eigenkapital argumentieren in folgender Weise:
- Zuwendungen der öffentlichen Hand sind eine Finanzierungshilfe, die in der Bilanz auch als solche zu behandeln ist und die erfolgswirksam erfasst wird, um mit den Aufwendungen saldiert zu werden, zu deren Finanzierung die Zuwendung gewährt wurde. Da keine Rückzahlung zu erwarten ist, sind sie nicht erfolgswirksam zu erfassen.
 - Es ist unangemessen, die Zuwendungen der öffentlichen Hand erfolgswirksam zu erfassen, da sie nicht verdient worden sind, sondern einen von der öffentlichen Hand gewährten Anreiz darstellen, ohne dass entsprechender Aufwand entsteht.
- 15 Die Argumente für eine erfolgswirksame Behandlung lauten folgendermaßen:
- Da Zuwendungen der öffentlichen Hand Mittel sind, die nicht von den Anteilseignern zugeführt werden, dürfen sie nicht unmittelbar dem Eigenkapital zugeordnet werden, sondern sind erfolgswirksam in den entsprechenden Perioden zu erfassen.
 - Zuwendungen der öffentlichen Hand sind selten unentgeltlich. Das Unternehmen verdient sie durch die Beachtung der Bedingungen und mit der Erfüllung der vorgesehenen Verpflichtungen. Sie sollten daher erfolgswirksam erfasst werden, und zwar im Verlauf der Perioden, in denen das Unternehmen die entsprechenden Kosten, die die Zuwendungen der öffentlichen Hand kompensieren sollen, als Aufwendungen ansetzt.
 - Da Einkommensteuern und andere Steuern Aufwendungen sind, ist es logisch, auch Zuwendungen der öffentlichen Hand, die eine Ausdehnung der Steuerpolitik darstellen, erfolgswirksam zu erfassen.
- 16 Für die Methode der erfolgswirksamen Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand ist es von grundlegender Bedeutung, dass die Zuwendungen der öffentlichen Hand planmäßig erfolgswirksam erfasst werden, und zwar im Verlauf der Perioden, in denen das Unternehmen die entsprechenden Kosten, die die Zuwendungen der öffentlichen Hand kompensieren sollen, als Aufwendungen ansetzt. Die erfolgswirksame Erfassung von Zuwendungen der öffentlichen Hand auf der Grundlage ihres Zuflusses steht nicht in Übereinstimmung mit der Grundvoraussetzung der Periodenabgrenzung (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*), und eine Erfassung bei Zufluss der Zuwendung ist nur zulässig, wenn für die Periodisierung der Zuwendung keine andere Grundlage als die des Zuflusszeitpunkts verfügbar ist.
- 17 In den meisten Fällen sind die Perioden, über welche die im Zusammenhang mit einer Zuwendung der öffentlichen Hand anfallenden Aufwendungen erfasst werden, leicht feststellbar. Daher werden Zuwendungen, die mit bestimmten Aufwendungen zusammenhängen, in der gleichen Periode wie diese erfolgswirksam erfasst. Entsprechend werden Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte über die Perioden und in dem Verhältnis erfolgswirksam erfasst, in dem die Abschreibung auf diese Vermögenswerte angesetzt wird.
- 18 Zuwendungen der öffentlichen Hand, die im Zusammenhang mit nicht abschreibungsfähigen Vermögenswerten gewährt werden, können ebenfalls die Erfüllung bestimmter Verpflichtungen voraussetzen und werden dann erfolgswirksam während der Perioden erfasst, die durch Aufwendungen infolge der Erfüllung der Verpflichtungen belastet werden. Beispielsweise kann eine Zuwendung in Form von Grund und Boden an die Bedingung gebunden sein, auf diesem Grundstück ein Gebäude zu errichten, und es kann angemessen sein, die Zuwendung während der Lebensdauer des Gebäudes erfolgswirksam zu erfassen.
- 19 Zuwendungen können auch Teil eines Bündels finanzieller oder steuerlicher Fördermaßnahmen sein, die an eine Reihe von Bedingungen geknüpft sind. In solchen Fällen ist die Feststellung der Bedingungen, die die Aufwendungen der Perioden verursachen, in denen die Zuwendung vereinnahmt wird, sorgfältig durchzuführen. So kann es angemessen sein, einen Teil der Zuwendung auf der einen und einen anderen Teil auf einer anderen Grundlage zu verteilen.
- 20 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand, die als Ausgleich für bereits angefallene Aufwendungen oder Verluste oder zur sofortigen finanziellen Unterstützung ohne künftig damit verbundenen Aufwand gezahlt wird, ist erfolgswirksam in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht.**

- 21 In einigen Fällen kann eine Zuwendung der öffentlichen Hand 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 bestimmtes Unternehmen beschränkt sein und stehen unter Umständen nicht einer ganzen Klasse von Begünstigten zur Verfügung. Diese Umstände können eine erfolgswirksame Erfassung einer Zuwendung 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 erfolgswirksam in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

Nicht monetäre Zuwendungen der öffentlichen Hand

- 23 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann als ein nicht monetärer Vermögenswert, wie beispielsweise Grund und Boden oder andere Ressourcen, zur Verwertung im Unternehmen übertragen werden. Unter diesen Umständen gilt es als übliches Verfahren, den beizulegenden Zeitwert des nicht monetären Vermögenswerts zu bestimmen und sowohl die Zuwendung als auch den Vermögenswert zu diesem beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Als Alternative wird mitunter sowohl der Vermögenswert als auch die Zuwendung zu einem Merkposten bzw. zu einem Merkposten angesetzt.

Darstellung von Zuwendungen für Vermögenswerte

- 24 **Zuwendungen der öffentlichen Hand für Vermögenswerte, einschließlich nicht monetärer Zuwendungen zum beizulegenden Zeitwert, sind in der Bilanz entweder als passivischer Abgrenzungsposten darzustellen oder bei der Bestimmung des Buchwerts des Vermögenswerts abzusetzen.**
- 25 Die beiden Methoden der Darstellung von Zuwendungen (oder von entsprechenden Teilen der Zuwendungen) für Vermögenswerte sind im Abschluss als gleichwertig zu betrachten.
- 26 Der einen Methode zufolge wird die Zuwendung als passivischer Abgrenzungsposten berücksichtigt, die während der Nutzungsdauer des Vermögenswerts auf einer planmäßigen Grundlage erfolgswirksam zu erfassen ist.
- 27 Nach der anderen Methode wird die Zuwendung bei der Bestimmung des Buchwerts des Vermögenswerts abgezogen. Die Zuwendung wird mittels eines reduzierten Abschreibungsbetrags über die Nutzungsdauer des abschreibungsfähigen Vermögenswerts erfolgswirksam erfasst.
- 28 Der Erwerb von Vermögenswerten und die damit zusammenhängenden Zuwendungen können in den Zahlungsströmen eines Unternehmens größere Bewegungen verursachen. Aus diesem Grund und zur Darstellung der Bruttoinvestitionen in Vermögenswerte werden diese Bewegungen oft als gesonderte Posten in der Kapitalflussrechnung angegeben, und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendung von dem entsprechenden Vermögenswert zum Zweck der Darstellung in der Bilanz abgezogen wird oder nicht.

Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen

- 29 Erfolgsbezogene Zuwendungen werden entweder gesondert oder unter einem Hauptposten, wie beispielsweise „sonstige Erträge“, als Ergebnisbestandteil dargestellt, oder sie werden von den entsprechenden Aufwendungen abgezogen.
- 29A [gestrichen]
- 30 Die Befürworter der ersten Methode vertreten die Meinung, dass es unangebracht ist, Ertrags- und Aufwandsposten zu saldieren, und dass die Trennung der Zuwendung von den Aufwendungen den Vergleich mit anderen Aufwendungen, die nicht von einer Zuwendung beeinflusst sind, erleichtert. In Bezug auf die zweite Methode wird der Standpunkt vertreten, dass die Aufwendungen dem Unternehmen nicht entstanden wären, wenn die Zuwendung nicht verfügbar gewesen wäre, und dass die Darstellung der Aufwendungen ohne Saldierung der Zuwendung aus diesem Grund irreführend sein könnte.
- 31 Beide Vorgehensweisen sind als akzeptable Methoden zur Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen zu betrachten. Die Angabe der Zuwendungen kann für das richtige Verständnis von Abschlüssen notwendig sein. Es ist normalerweise angemessen, die Auswirkung von Zuwendungen auf jeden gesondert darzustellenden Ertrags- oder Aufwandsposten anzugeben.

Rückzahlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

- 32 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand, die rückzahlungspflichtig wird, ist als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu behandeln (vgl. IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*). Die Rückzahlung einer erfolgsbezogenen Zuwendung ist zunächst mit dem nicht amortisierten, passivischen Abgrenzungsposten aus der Zuwendung zu verrechnen. Soweit die Rückzahlung diesen passivischen Abgrenzungsposten übersteigt oder für den Fall, dass ein solcher nicht vorhanden ist, ist die Rückzahlung unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen. Rückzahlungen von Zuwendungen für Vermögenswerte sind durch Zuschreibung zum Buchwert des Vermögenswerts oder durch Verminderung des passivischen Abgrenzungspostens um den rückzahlungspflichtigen Betrag zu korrigieren. Die kumulative zusätzliche Abschreibung, die ohne die Zuwendung bis zu diesem Zeitpunkt zu erfassen gewesen wäre, ist unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen.
- 33 Umstände, die Anlass für eine Rückzahlung von Zuwendungen für Vermögenswerte sind, können es erforderlich machen, eine mögliche Wertminderung des neuen Buchwerts in Erwägung zu ziehen.

BEIHILFEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

- 34 Die Definition der Zuwendungen der öffentlichen Hand in Paragraph 3 schließt bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, aus; dies gilt ebenso für Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können.
- 35 Beispiele für Beihilfen, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sind die unentgeltliche technische oder Markterschließungs-Beratung und die Bereitstellung von Garantien. Ein Beispiel für eine Beihilfe, die nicht von der normalen Tätigkeit des Unternehmens unterschieden werden kann, ist die staatliche Beschaffungspolitik, die für einen Teil des Umsatzes verantwortlich ist. Das Vorhandensein des Vorteils mag dabei zwar nicht infrage gestellt sein, doch jeder Versuch, die betriebliche Tätigkeit von der Beihilfe der öffentlichen Hand zu trennen, könnte leicht willkürlich sein.
- 36 Die Bedeutung des Vorteils mit Bezug auf die vorgenannten Beispiele kann sich so darstellen, dass Art, Umfang und Laufzeit der Beihilfe anzugeben sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist.
- 37 [gestrichen]
- 38 Dieser Standard behandelt die Bereitstellung von Infrastruktur durch Verbesserung des allgemeinen Verkehrs- und Kommunikationsnetzes und die Bereitstellung verbesserter Versorgungsanlagen, wie Bewässerung oder Wasser-netze, die auf dauernder, unbestimmter Basis zum Vorteil eines ganzen Gemeinwesens verfügbar sind, nicht als Beihilfen der öffentlichen Hand.

ANGABEN

39 Folgende Angaben sind erforderlich:

- a) die auf Zuwendungen der öffentlichen Hand angewandte Rechnungslegungsmethode, einschließlich der im Abschluss angewandten Darstellungsmethoden,
- b) Art und Umfang der im Abschluss erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand und ein Hinweis auf andere Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, von denen das Unternehmen unmittelbar begünstigt wurde, und
- c) unerfüllte Bedingungen und andere Erfolgsunsicherheiten im Zusammenhang mit im Abschluss erfassten Beihilfen der öffentlichen Hand.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

40 Unternehmen, die den Standard erstmals anwenden, haben

- a) die Angabepflichten zu erfüllen, wo dies angemessen ist, und
- b) entweder
 - i) ihren Abschluss wegen des Wechsels der Rechnungslegungsmethoden gemäß IAS 8 anzupassen oder
 - ii) die Bilanzierungsvorschriften des Standards nur auf solche Zuwendungen oder Teile davon anzuwenden, für die der Anspruch oder die Rückzahlung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Standards entsteht.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 41 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1984 beginnen.
- 42 Durch IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 29A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 43 Im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 37 gestrichen und Paragraph 10A eingefügt. Ein Unternehmen kann diese Änderungen prospektiv auf öffentliche Darlehen anwenden, die es in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen, erhalten hat. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 44 [gestrichen]
- 45 Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 3 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 46 Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 29 geändert und Paragraph 29A gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 in der im Juni 2011 geänderten Fassung an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 47 [gestrichen]
- 48 Durch IFRS 9 in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung wurde Paragraph 10A geändert und wurden die Paragraphen 44 und 47 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 21

Auswirkungen von Wechselkursänderungen

ZIELSETZUNG

- 1 Für ein Unternehmen gibt es zwei Möglichkeiten, ausländische Geschäftsbeziehungen einzugehen. Entweder in Form von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung oder in Form ausländischer Geschäftsbetriebe. Außerdem kann ein Unternehmen seinen Abschluss in einer Fremdwährung darstellen. Ziel dieses Standards ist es zu regeln, wie Fremdwährungstransaktionen und ausländische Geschäftsbetriebe in den Abschluss eines Unternehmens einzubeziehen sind und wie ein Abschluss in eine Darstellungswährung umzurechnen ist.
- 2 Die grundsätzliche Fragestellung lautet, welcher Wechselkurs/welche Wechselkurse heranzuziehen sind und wie die Auswirkungen von Wechselkursänderungen im Abschluss zu berücksichtigen sind.

ANWENDUNGSBEREICH

- 3 **Dieser Standard ist anzuwenden auf** ⁽¹⁾
 - a) **die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährungen, mit Ausnahme von Geschäftsvorfällen und Salden, die sich auf Derivate beziehen, welche in den Anwendungsbereich von IFRS 9 Finanzinstrumente fallen,**
 - b) **die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausländischer Geschäftsbetriebe, die durch Vollkonsolidierung 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 IFRS 9 ist auf viele Fremdwährungsderivate anzuwenden, die folglich aus dem Anwendungsbereich des vorliegenden Standards ausgeschlossen sind. Alle Fremdwährungsderivate, die nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen (z. B. einige Fremdwährungsderivate, die in andere Verträge Kontrakte sind), fallen dagegen in den Anwendungsbereich des vorliegenden Standards. Der vorliegende Standard ist ferner anzuwenden, wenn ein Unternehmen Beträge im Zusammenhang mit Derivaten von seiner funktionalen Währung in seine Darstellungswährung umrechnet.
- 5 Dieser Standard gilt nicht für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für Fremdwährungsposten, einschließlich der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb. Für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist IFRS 9 maßgeblich.
- 6 Der vorliegende 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 (IFRS) übereinstimmend bezeichnet werden zu können. Bei Fremdwährungsumrechnungen von Finanzinformationen, die diese Anforderungen nicht erfüllen, legt dieser Standard die anzugebenden Informationen fest.
- 7 Nicht anzuwenden ist dieser Standard auf die Darstellung der Zahlungsströme aus Fremdwährungstransaktionen in einer Kapitalflussrechnung oder die Umrechnung der Zahlungsströme eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe dazu IAS 7 Kapitalflussrechnung).

DEFINITIONEN

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

Der Stichtagskurs ist der Kassakurs einer Währung am Abschlussstichtag.

Eine Umrechnungsdifferenz ist die Differenz, die sich ergibt, wenn die gleiche Anzahl von Währungseinheiten zu unterschiedlichen Wechselkursen in eine andere Währung umgerechnet wird.

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

Der *Wechselkurs* ist das Umtauschverhältnis zwischen zwei Währungen.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. (Siehe IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*.)

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

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

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

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

Monetäre Posten sind gehaltene Währungseinheiten sowie Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen eine feste oder bestimmbare Anzahl von Währungseinheiten erhält oder zahlen muss.

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

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

Der *Kassakurs* ist der Wechselkurs bei sofortiger Ausführung.

Eine Währung ist in eine andere Währung *umtauschbar*, wenn ein Unternehmen die andere Währung innerhalb eines Zeitrahmens, der eine normale administrative Verzögerung einschließen kann, über einen Markt oder Tauschmechanismus, bei dem eine Tauschtransaktion durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründen würde, erhalten kann.

Ausführungen zu den Definitionen

Umtauschbarkeit (Paragraphen A2–A10)

- 8A Die Beurteilung, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist, nimmt ein Unternehmen
- a) zum Bewertungsstichtag und
 - b) für einen bestimmten Zweck vor.
- 8B Eine Währung ist nicht in eine andere Währung umtauschbar, wenn ein Unternehmen zum Bewertungsstichtag für den bestimmten Zweck nur einen unwesentlichen Betrag in der anderen Währung erhalten kann.

- 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 Güter und Dienstleistungen hat (dies ist häufig die Währung, in der die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen angegeben und abgerechnet werden), und
 - ii) des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und Bestimmungen für die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen ausschlaggebend sind,
 - b) die Währung, die den größten Einfluss auf die Lohn-, Material- und sonstigen mit der Bereitstellung der Güter und Dienstleistungen zusammenhängenden Kosten hat (dies ist häufig die Währung, in der diese Kosten angegeben und abgerechnet werden.)
- 10 Die folgenden Faktoren können ebenfalls Anhaltspunkte für die funktionale Währung eines Unternehmens geben:
- a) die Währung, in der Mittel aus Finanzierungstätigkeiten (z. B. Ausgabe von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitalinstrumenten) generiert werden,
 - b) die Währung, in der Einnahmen aus betrieblicher Tätigkeit normalerweise einbehalten werden.

- 11 Bei der Bestimmung der funktionalen Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs und der Entscheidung, ob dessen funktionale Währung mit der des berichtenden Unternehmens identisch ist (in diesem Kontext entspricht das berichtende Unternehmen dem Unternehmen, das den ausländischen Geschäftsbetrieb als Tochterunternehmen, Niederlassung, assoziiertes Unternehmen oder gemeinschaftliche Vereinbarung 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 eingeführte 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 Geschäftsbetriebs ein großes oder geringes Gewicht haben.
 - c) ob sich die Zahlungsströme aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs direkt auf die Zahlungsströme des berichtenden Unternehmens auswirken und jederzeit dorthin zurückgeleitet werden können.
 - d) ob die Zahlungsströme aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs ausreichen, um vorhandene und im Rahmen des normalen Geschäftsgangs erwartete Schuldverpflichtungen zu bedienen, ohne dass hierfür Mittel vom berichtenden Unternehmen bereitgestellt werden.
- 12 Wenn sich aus den obigen Indikatoren kein einheitliches Bild ergibt und die funktionale Währung nicht klar ersichtlich ist, bestimmt die Geschäftsleitung nach eigenem Ermessen die funktionale Währung, welche die wirtschaftlichen Auswirkungen der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände am glaubwürdigsten darstellt. Dabei berücksichtigt die Geschäftsleitung vorrangig die in Paragraph 9 genannten primären Faktoren und erst dann die Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11, die als zusätzliche unterstützende Anhaltspunkte 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 Ermittlung nur dann geändert wird, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände 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 Hochinflationländern* angepasst. Ein Unternehmen kann eine Anpassung gemäß IAS 29 nicht dadurch umgehen, dass es beispielsweise eine andere funktionale Währung festlegt als die, die nach dem vorliegenden Standard ermittelt würde (z. B. die funktionale Währung des Mutterunternehmens).

Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

- 15 Ein Unternehmen kann monetäre Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber einem ausländischen Geschäftsbetrieb haben. Ein Posten, dessen Abwicklung auf absehbare Zeit weder geplant noch wahrscheinlich ist, stellt im Wesentlichen einen Teil der Nettoinvestition in diesen ausländischen Geschäftsbetrieb dar und wird gemäß den Paragraphen 32 und 33 behandelt. Zu solchen monetären Posten können langfristige Forderungen oder Darlehen, nicht jedoch Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gezählt werden.
- 15A Bei dem Unternehmen, das über einen monetären Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber einem in Paragraph 15 beschriebenen ausländischen Geschäftsbetrieb verfügt, kann es sich um jede Tochtergesellschaft des Konzerns handeln. Zum Beispiel: Ein Unternehmen hat zwei Tochtergesellschaften A und B, wobei B ein ausländischer Geschäftsbetrieb ist. Tochtergesellschaft A gewährt Tochtergesellschaft B einen Kredit. Die Forderung von Tochtergesellschaft A gegenüber Tochtergesellschaft B würde einen Teil der Nettoinvestition des Unternehmens in Tochtergesellschaft B darstellen, wenn die Rückzahlung des Darlehens auf absehbare Zeit weder geplant noch wahrscheinlich ist. Dies würde auch dann gelten, wenn die Tochtergesellschaft A selbst ein ausländischer Geschäftsbetrieb wäre.

- 16 Das wesentliche Merkmal eines monetären Postens ist das Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten. Dazu zählen beispielsweise bar auszuzahlende Renten und andere Leistungen an Arbeitnehmer; bar zu begleichende Verpflichtungen; Leasingverbindlichkeiten; und Bardividenden, die als Verbindlichkeit erfasst werden. Auch ein Vertrag über den Erhalt (oder die Lieferung) einer variablen Anzahl von eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens oder einer variablen Menge von Vermögenswerten, bei denen der zu erhaltende (oder zu zahlende) beizulegende Zeitwert einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten entspricht, ist als monetärer Posten anzusehen. Umgekehrt besteht das wesentliche Merkmal eines nicht monetären Postens darin, dass er mit keinerlei Recht auf Erhalt (bzw. keinerlei Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist. Dazu zählen beispielsweise Vorauszahlungen für Güter und Dienstleistungen; Geschäfts- oder Firmenwert; immaterielle Vermögenswerte; Vorräte; Sachanlagen; Nutzungsrechte; sowie Verpflichtungen, die durch nicht monetäre Vermögenswerte erfüllt werden.

ZUSAMMENFASSUNG DES IN DIESEM STANDARD VORGESCHRIEBENEN ANSATZES

- 17 Bei der Erstellung des Abschlusses ermittelt jedes Unternehmen — unabhängig davon, ob es sich um ein konzernunverbundenes Unternehmen, ein Unternehmen mit ausländischem Geschäftsbetrieb (z. B. ein Mutterunternehmen) oder einen ausländischen Geschäftsbetrieb (z. B. ein Tochterunternehmen oder eine Niederlassung) handelt — gemäß den Paragraphen 9–14 seine funktionale Währung. Das Unternehmen rechnet die Fremdwährungsposten in die funktionale Währung um und weist die Auswirkungen einer solchen Umrechnung gemäß den Paragraphen 20–37 und 50 aus.
- 18 Viele berichtende Unternehmen bestehen aus mehreren Einzelunternehmen (so umfasst ein Konzern ein Mutterunternehmen und ein oder mehrere Tochterunternehmen). Verschiedene Arten von Unternehmen, ob Mitglieder eines Konzerns oder sonstige Unternehmen, können Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder gemeinschaftlichen Vereinbarungen 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 darstellt. 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 einem konzernunverbundenen Unternehmen, das einen Abschluss erstellt, oder einem Unternehmen, das einen Einzelabschluss nach IAS 27 *Einzelabschlüsse* erstellt, den Abschluss in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) darzustellen. 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.

SCHÄTZUNG DES KASSAKURSES, WENN EINE WÄHRUNG NICHT UMTAUSCHBAR IST (PARAGRAPHEN A11-A17)

- 19A Ist eine Währung zum Bewertungsstichtag nicht in eine andere Währung umtauschbar (wie in den Paragraphen 8, 8A–8B und A2–A10 beschrieben), so hat ein Unternehmen den Kassakurs zum Bewertungsstichtag zu schätzen. Ziel des Unternehmens muss es dabei sein, den Kurs zu schätzen, zu dem eine gewöhnliche Tauschtransaktion zwischen Marktteilnehmern zum Bewertungsstichtag unter den vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen stattfinden würde.

BILANZIERUNG VON FREMDWÄHRUNGSTRANSAKTIONEN IN DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG

Erstmaliger Ansatz

- 20 Eine Fremdwährungstransaktion ist ein Geschäftsvorfall, dessen Wert in einer Fremdwährung angegeben ist oder der die Erfüllung in einer Fremdwährung erfordert, einschließlich Geschäftsvorfällen, die auftreten, wenn ein Unternehmen
- a) Güter 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 eingetht 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 IFRS 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 Abschlussstichtag sind

- a) monetäre Posten in einer Fremdwährung zum Stichtagskurs umzurechnen,
- b) nicht monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einer Fremdwährung bewertet wurden, zum Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen und
- c) nicht monetäre Posten, die zu ihrem beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet wurden, zu dem Kurs umzurechnen, der am Tag der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts 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 Werts in einer Fremdwährung eine Umrechnung in die funktionale Währung gemäß diesem Standard zu erfolgen.

- 25 Der Buchwert einiger Posten wird durch den Vergleich von zwei oder mehr Beträgen ermittelt. Beispielsweise entspricht der Buchwert von Vorräten gemäß IAS 2 *Vorräte* den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem Nettoveräußerungswert, je nachdem, welcher dieser Beträge der niedrigere ist. Auf ähnliche Weise wird gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* ein Vermögenswert, bei dem ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt, zum Buchwert vor einer Erfassung des möglichen Wertminderungsaufwands oder zu seinem erzielbaren Betrag angesetzt, je nachdem, welcher von beiden der niedrigere ist. Handelt es sich dabei um einen nicht monetären Vermögenswert, der in einer Fremdwährung bewertet wird, ergibt sich der Buchwert aus einem Vergleich zwischen

- a) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder gegebenenfalls dem Buchwert, die bzw. der zum Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Werts umgerechnet werden bzw. 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 zum Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Werts umgerechnet wird (d. h. zum Stichtagskurs am Abschlussstichtag).

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

26. Sind mehrere Wechselkurse verfügbar, wird der Kurs verwendet, zu dem die zukünftigen Zahlungsströme, die durch den Geschäftsvorfall oder Saldo dargestellt werden, hätten abgerechnet werden können, wenn sie am Bewertungsstichtag stattgefunden hätten.

Erfassung von Umrechnungsdifferenzen

- 27 Wie in den Paragraphen 3(a) und 5 angemerkt, werden Sicherungsgeschäfte für Fremdwährungsposten gemäß IFRS 9 bilanziert. Bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist ein Unternehmen verpflichtet, bestimmte Umrechnungsdifferenzen anders zu behandeln, als es den Bestimmungen dieses Standards entspricht. IFRS 9 verlangt beispielsweise, dass Umrechnungsdifferenzen bei monetären Posten, die als Sicherungsinstrumente zum Zweck der Absicherung von Zahlungsströmen eingesetzt werden, in dem Umfang der Wirksamkeit des Sicherungsgeschäfts zunächst im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind.

- 28 Umrechnungsdifferenzen, die sich aus dem Umstand ergeben, dass monetäre Posten zu einem anderen Kurs abgewickelt oder umgerechnet werden als dem, zu dem sie bei der erstmaligen Erfassung während der Berichtsperiode oder in früheren Abschlüssen umgerechnet wurden, sind mit Ausnahme der in Paragraph 32 beschriebenen Fälle in der Berichtsperiode, in der diese Differenzen entstehen, erfolgswirksam zu erfassen.**
- 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 derselben Bilanzierungsperiode wie die erstmalige Erfassung, wird die Umrechnungsdifferenz in dieser Periode berücksichtigt. Wird der Geschäftsvorfall jedoch in einer späteren Bilanzierungsperiode abgewickelt, so wird die Umrechnungsdifferenz, die in jeder dazwischen liegenden Periode bis zur Periode, in welcher der Ausgleich erfolgt, erfasst wird, durch die Änderungen der Wechselkurse während der Periode bestimmt.
- 30 Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten im sonstigen Ergebnis erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Umgekehrt gilt: Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten erfolgswirksam erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls erfolgswirksam zu erfassen.**
- 31 Andere IFRS schreiben die Erfassung von Gewinnen und Verlusten im sonstigen Ergebnis vor. Beispielsweise besteht nach IAS 16 die Verpflichtung, bestimmte Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von Sachanlagen im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Wird ein solcher Vermögenswert in einer Fremdwährung bewertet, ist der neubewertete Betrag gemäß Paragraph 23(c) zum Kurs am Tag der Wertermittlung umzurechnen, was zu einer Umrechnungsdifferenz führt, die ebenfalls im sonstigen Ergebnis zu erfassen ist.
- 32 Umrechnungsdifferenzen aus einem monetären Posten, der Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist (siehe Paragraph 15), sind im Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens oder gegebenenfalls im Einzelabschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs erfolgswirksam 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 im sonstigen Ergebnis erfasst und bei einer Veräußerung der Nettoinvestition gemäß Paragraph 48 aus dem Eigenkapital erfolgswirksam umgegliedert.**
- 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. Wird ein solcher Posten in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben, entsteht im Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens eine Umrechnungsdifferenz gemäß Paragraph 28. Wird ein solcher Posten in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben, entstehen im Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens und in den Einzelabschlüssen des ausländischen Geschäftsbetriebs Umrechnungsdifferenzen gemäß Paragraph 28. Derartige Umrechnungsdifferenzen werden in den Abschlüssen, die den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen umfassen (d. h. Abschlüssen, in denen der ausländische Geschäftsbetrieb konsolidiert oder nach der Equity-Methode bilanziert wird), im sonstigen 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, wie wenn die Posten ursprünglich in der funktionalen Währung erfasst worden wären. Beispielsweise werden monetäre Posten zum Stichtagskurs und nicht monetäre Posten, die zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, zum Wechselkurs am Tag des 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 Ermittlung nur dann geändert werden kann, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände geändert haben. Ein Wechsel der funktionalen Währung kann beispielsweise dann angebracht sein, wenn sich die Währung, die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise der Güter und Dienstleistungen eines Unternehmens hat, ändert.
- 37 Die Auswirkungen eines Wechsels der funktionalen Währung werden prospektiv bilanziert. Das bedeutet, dass ein Unternehmen alle Posten zum Kurs am Tag des Wechsels in die neue funktionale Währung umrechnet. Die daraus resultierenden umgerechneten Beträge der nicht monetären Vermögenswerte werden als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Posten behandelt. Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs, die bisher gemäß den Paragraphen 32 und 39(c) im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, werden erst bei dessen Veräußerung aus dem Eigenkapital erfolgswirksam umgegliedert.

VERWENDUNG EINER ANDEREN DARSTELLUNGSWÄHRUNG ALS DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG

Umrechnung in die Darstellungswährung

- 38 Ein Unternehmen kann seinen Abschluss in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) darstellen. Weicht die Darstellungswährung von der funktionalen Währung des Unternehmens ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in die Darstellungswährung umzurechnen. Beispielsweise gibt ein Konzern, der aus mehreren Einzelunternehmen mit verschiedenen funktionalen Währungen besteht, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einzelnen Unternehmen in einer gemeinsamen Währung an, sodass ein Konzernabschluss aufgestellt werden kann.
- 39 **Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung keine Währung eines Hochinflationslandes ist, wird nach folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:**
- a) **Vermögenswerte und Schulden sind für jede vorgelegte Bilanz (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) zum jeweiligen Abschlussstichtagskurs umzurechnen,**
 - b) **Erträge und Aufwendungen sind für jede Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen, und**
 - c) **alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind im sonstigen Ergebnis zu erfassen.**
- 40 Aus praktischen Erwägungen wird zur Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den Umrechnungskurs am Tag des 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 und
 - b) der Umrechnung des Eröffnungsbilanzwerts des Nettovermögens zu einem Stichtagskurs, der vom vorherigen Stichtagskurs abweicht.

Diese Umrechnungsdifferenzen werden nicht erfolgswirksam erfasst, weil die Veränderungen bei den Wechselkursen nur einen geringen oder überhaupt keinen direkten Einfluss auf den gegenwärtigen und künftigen operativen Cashflow haben. Der kumulierte Betrag der Umrechnungsdifferenzen wird bis zum Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs in einem separaten Bestandteil des Eigenkapitals ausgewiesen. Beziehen sich die Umrechnungsdifferenzen auf einen ausländischen Geschäftsbetrieb, der konsolidiert wird, jedoch nicht vollständig im Eigentum des Mutterunternehmens steht, so sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die aus nicht beherrschenden Anteilen stammen und diesen zuzurechnen sind, diesen nicht beherrschenden Anteilen zuzuweisen und als Teil derer in der Konzernbilanz anzusetzen.

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

- a) **Alle Beträge (d. h. Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalposten, Erträge und Aufwendungen, einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der letzten Bilanz umzurechnen, mit folgender Ausnahme:**
- b) **Bei der Umrechnung von Beträgen in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes sind als Vergleichswerte die Beträge heranzuziehen, die im betreffenden Vorjahresabschluss als Beträge des aktuellen Jahres ausgewiesen wurden (d. h. es erfolgt keine Anpassung zur Berücksichtigung späterer Preis- oder Wechselkursänderungen).**

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

Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs

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

- 45 Die Einbeziehung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in den Abschluss des berichtenden Unternehmens folgt den üblichen Konsolidierungsverfahren. Dazu zählen etwa die Eliminierung konzerninterner Salden und konzerninterne Transaktionen eines Tochterunternehmens (siehe IFRS 10 *Konzernabschlüsse*). Ein konzerninterner monetärer Vermögenswert (oder eine konzerninterne monetäre Verbindlichkeit), ob kurzfristig oder langfristig, darf jedoch nur dann mit einem entsprechenden konzerninternen Vermögenswert (oder einer konzerninternen Verbindlichkeit) verrechnet werden, wenn das Ergebnis von Währungsschwankungen im Konzernabschluss ausgewiesen wird. Dies ist deshalb der Fall, weil der monetäre Posten eine Verpflichtung darstellt, eine Währung in eine andere umzuwandeln, und das berichtende Unternehmen einen Gewinn oder Verlust aus Währungsschwankungen zu verzeichnen hat. Demgemäß wird eine derartige Umrechnungsdifferenz im Konzernabschluss des berichtenden Unternehmens weiter erfolgswirksam 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 im sonstigen Ergebnis erfasst und in einem separaten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert.
- 46 Wird der Abschluss eines ausländischen Geschäftsbetriebs zu einem anderen Stichtag als dem des berichtenden Unternehmens aufgestellt, so erstellt dieser ausländische Geschäftsbetrieb häufig einen zusätzlichen Abschluss auf den Stichtag des berichtenden Unternehmens. Ist dies nicht der Fall, so kann gemäß IFRS 10 ein abweichender Stichtag verwendet werden, sofern die Differenz nicht größer als drei Monate ist und Anpassungen 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 Abschlussstichtag des ausländischen Geschäftsbetriebs umgerechnet. Treten bis zum Abschlussstichtag des berichtenden Unternehmens erhebliche Wechselkursänderungen ein, so werden diese gemäß IFRS 10 angepasst. Derselbe Ansatz gilt für die Anwendung der Equity-Methode auf assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen gemäß IAS 28 (in der 2011 geänderten Fassung).
- 47 **Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und sämtliche am beizulegenden Zeitwert ausgerichteten Anpassungen des Buchwerts der Vermögenswerte und Schulden, die aus dem Erwerb dieses ausländischen Geschäftsbetriebs resultieren, sind als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zu behandeln. Sie werden daher in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben und sind gemäß den Paragraphen 39 und 42 zum Stichtagskurs umzurechnen.**

Abgang oder Teilabgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs

- 48 **Beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind die entsprechenden kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt im sonstigen Ergebnis erfasst und in einem separaten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert wurden, in derselben Periode, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird, erfolgswirksam umzugliedern (als Umgliederungsbetrag) (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007)).**
- 48A Zusätzlich zum Abgang des gesamten Anteils eines Unternehmens an einem ausländischen Geschäftsbetrieb werden folgende Teilabgänge als Abgänge bilanziert,
- wenn der Teilabgang mit einem Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, einhergeht, unabhängig davon, ob das Unternehmen nach dem Teilabgang einen nicht beherrschenden Anteil am ehemaligen Tochterunternehmen zurückbehält, und
 - wenn es sich bei dem zurückbehaltenen Anteil nach dem Teilabgang eines Anteils an einer gemeinschaftlichen Vereinbarung oder nach dem Teilabgang eines Anteils an einem assoziierten Unternehmen, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, um einen finanziellen Vermögenswert handelt, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört.

- 48B Beim Abgang eines Tochterunternehmens, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, sind die kumulierten zu diesem ausländischen Geschäftsbetrieb gehörenden Umrechnungsdifferenzen, die den nicht beherrschenden Anteilen zugeordnet waren, auszubuchen, aber nicht erfolgswirksam umzugliedern.
- 48C Bei einem Teilabgang eines Tochterunternehmens, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, ist der entsprechende Anteil an den kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die im sonstigen Ergebnis erfasst sind, den nicht beherrschenden Anteilen an diesem ausländischen Geschäftsbetrieb wieder zuzuordnen. Bei allen anderen Teilabgängen eines ausländischen Geschäftsbetriebs hat das Unternehmen nur den entsprechenden Anteil der kumulierten Umrechnungsdifferenzen, der im sonstigen Ergebnis erfasst war, erfolgswirksam umzugliedern.**
- 48D Ein Teilabgang eines Anteils eines Unternehmens an einem ausländischen Geschäftsbetrieb ist jegliche Verringerung der Beteiligungsquote eines Unternehmens an einem ausländischen Geschäftsbetrieb; davon ausgenommen sind jene in Paragraph 48A dargestellten Verringerungen, die als Abgänge bilanziert werden.
- 49 Ein Unternehmen kann seinen Anteil an einem ausländischen Geschäftsbetrieb durch Verkauf, Liquidation, Kapitalrückzahlung oder Aufgabe der Gesamtheit oder eines Teils des Geschäftsbetriebs ganz oder teilweise abgeben. Eine außerplanmäßige Abschreibung des Buchwerts eines ausländischen Geschäftsbetriebs aufgrund eigener Verluste oder aufgrund einer vom Investor erfassten Wertminderung ist nicht als Teilabgang zu betrachten. Folglich wird auch kein Teil der Umrechnungsgewinne oder -verluste, die im sonstigen Ergebnis erfasst sind, zum Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung erfolgswirksam umgegliedert.

STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN SÄMTLICHER UMRECHNUNGSDIFFERENZEN

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

ANGABEN

- 51 **Die Bestimmungen zur funktionalen Währung in den Paragraphen 53 und 55–57 beziehen sich im Falle eines Konzerns auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens.**
- 52 **Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:**
- a) **den Betrag der Umrechnungsdifferenzen, der erfolgswirksam erfasst wurde; davon ausgenommen sind Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die gemäß IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und**
 - b) **den Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der im sonstigen Ergebnis erfasst und in einem separaten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert wurde, und eine Überleitungsrechnung des Betrags 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 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, darf es den Abschluss nur dann als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnen, wenn dieser sämtliche Vorschriften aller anzuwendenden IFRS, einschließlich der in den Paragraphen 39 und 42 dargelegten Umrechnungsmethode erfüllt.**
- 56 Ein Unternehmen stellt seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen mitunter in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, ohne die Anforderungen von Paragraph 55 zu erfüllen. Beispielsweise kommt es vor, dass ein Unternehmen nur ausgewählte Posten seines Abschlusses in eine andere Währung umrechnet. Oder ein Unternehmen, dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, rechnet seinen Abschluss in eine andere Währung um, indem es für alle Posten den letzten Stichtagskurs verwendet. Derartige Umrechnungen entsprechen nicht den IFRS, und es sind die in Paragraph 57 genannten Angaben erforderlich.
- 57 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen oder seiner Darstellungswährung dar und werden die Anforderungen von Paragraph 55 nicht erfüllt, so hat das Unternehmen**
- a) **die Informationen deutlich als zusätzliche Informationen zu kennzeichnen, um sie von den mit den IFRS übereinstimmenden Informationen zu unterscheiden,**
 - b) **die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden, und**
 - c) **die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechnungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.**
- 57A Schätzt ein Unternehmen einen Kassakurs, weil eine Währung nicht in eine andere Währung umtauschbar ist (siehe Paragraph 19A), hat das Unternehmen Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten die Auswirkungen bzw. voraussichtlichen Auswirkungen dieser fehlenden Umtauschbarkeit auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens und seine Zahlungsströme verständlich machen. Um dieses Ziel zu erreichen, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- a) Grund für die mangelnde Umtauschbarkeit in die andere Währung und finanzielle Auswirkungen,
 - b) verwendete/r Kassakurs(e),
 - c) Schätzverfahren und
 - d) Risiken, die sich für das Unternehmen aus der fehlenden Umtauschbarkeit der Währung in die andere Währung ergeben.
- 57B Die Paragraphen A18–A20 regeln, wie ein Unternehmen Paragraph 57A anzuwenden hat.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 58 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 58A Durch die im Dezember 2005 veröffentlichte Änderung an IAS 21 *Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb* wurde Paragraph 15A eingefügt und Paragraph 33 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.
- 59 Ein Unternehmen hat Paragraph 47 prospektiv auf alle Erwerbe anzuwenden, die nach Beginn der Berichtsperiode, in der dieser Standard erstmalig angewendet wird, stattfinden. Eine rückwirkende 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, darf das Unternehmen keine Anpassung der Vorjahre vornehmen und kann daher, sofern angemessen, den Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit diesem Erwerb als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die zu dem zum Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Wechselkurs umgerechnet werden.
- 60 Alle anderen Änderungen, die sich aus der Anwendung dieses Standards ergeben, sind gemäß den Vorschriften von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* zu bilanzieren.
- 60A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 und 52 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 60B Mit der 2008 geänderten Fassung von IAS 27 wurden die Paragraphen 48A–48D eingefügt und Paragraph 49 geändert. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) auf eine frühere Periode an, sind auch die Änderungen auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 60C [gestrichen]
- 60D Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurde Paragraph 60B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 60E [gestrichen]
- 60F Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 und 48A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60G Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 8 und der Paragraph 23 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60H Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 39 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 60I [gestrichen]

- 60J Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurden die Paragraphen 3, 4, 5, 27 und 52 geändert und die Paragraphen 60C, 60E und 60I gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60K Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 16 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 60L Mit der im August 2023 veröffentlichten Verlautbarung *Mangelnde Umtauschbarkeit* wurden die Paragraphen 8 und 26 geändert und die Paragraphen 8A–8B, 19A, 57A–57B und Anhang A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn des Geschäftsjahres, in dem ein Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
- 60M Bei der Anwendung der Verlautbarung *Mangelnde Umtauschbarkeit* muss ein Unternehmen keine Anpassung von Vergleichsinformationen vornehmen. Stattdessen hat das Unternehmen,
- a) wenn es Fremdwährungstransaktionen in seiner funktionalen Währung bilanziert und zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu dem Schluss gelangt, dass seine funktionale Währung nicht in die Fremdwährung umtauschbar ist, oder, sofern zutreffend, zu dem Schluss gelangt, dass die Fremdwährung nicht in seine funktionale Währung umtauschbar ist, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
 - i) betroffene monetäre Posten in Fremdwährung und nichtmonetäre Posten, die zum beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet werden, unter Verwendung des zu diesem Zeitpunkt geschätzten Kassakurses umzurechnen, und
 - ii) alle Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen zu erfassen.
 - b) Wenn das Unternehmen eine Darstellungswährung verwendet, die nicht mit seiner funktionalen Währung identisch ist, oder das Unternehmen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs umrechnet, und es zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu dem Schluss gelangt, dass seine funktionale Währung (oder die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs) nicht in seine Darstellungswährung umtauschbar ist, oder es, sofern zutreffend, zu dem Schluss gelangt, dass seine Darstellungswährung nicht in seine funktionale Währung (oder die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs) umtauschbar ist, so hat das Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
 - i) die betroffenen Vermögenswerte und Schulden unter Verwendung des zu diesem Zeitpunkt geschätzten Kassakurses umzurechnen,
 - ii) die betroffenen Eigenkapitalpositionen unter Verwendung des zu diesem Zeitpunkt geschätzten Kassakurses umzurechnen, sofern die funktionale Währung des Unternehmens hochinflationär ist, und
 - iii) alle Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Anpassung des kumulierten Betrags der Umrechnungsdifferenzen — kumuliert in einer separaten Komponente des Eigenkapitals — zu erfassen.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

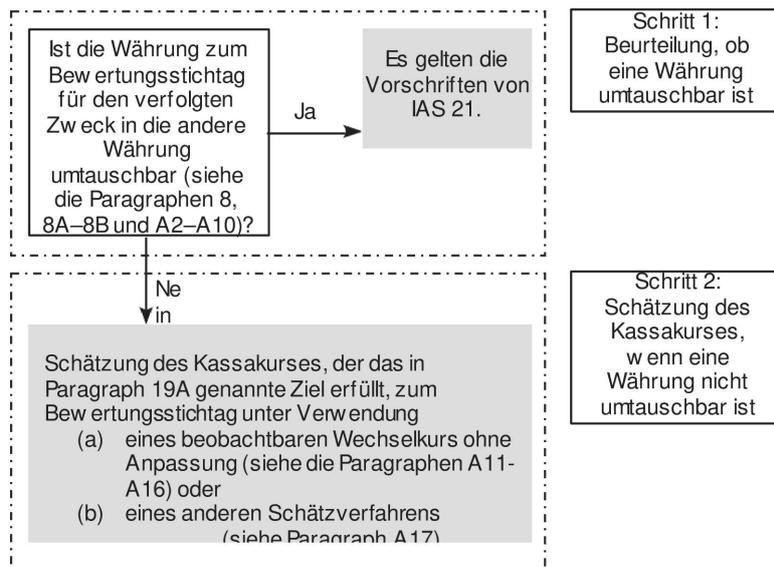
Anhang A

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards.

UMTAUSCHBARKEIT

- A1 Das folgende Diagramm soll Unternehmen dabei helfen, die Umtauschbarkeit einer Währung zu beurteilen und für den Fall, dass eine Währung nicht umtauschbar ist, den Kassakurs zu schätzen.



Schritt 1: Beurteilung, ob eine Währung umtauschbar ist (Paragraphen 8 und 8A-8B)

- A2 Die Paragraphen A3–A10 enthalten Anwendungsleitlinien, die einem Unternehmen bei der Beurteilung helfen sollen, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist. Ein Unternehmen kann unter Umständen feststellen, dass eine Währung nicht in eine andere Währung umtauschbar ist, obwohl ein Umtausch in die andere Richtung möglich ist. Beispielsweise kann ein Unternehmen feststellen, dass die Währung PC nicht in die Währung LC umtauschbar ist, obwohl die Währung LC in die Währung PC umtauschbar ist.

Zeitraumen

- A3 In Paragraph 8 wird der Kassakurs als Wechselkurs bei sofortiger Ausführung definiert. Doch kann eine Tauschtransaktion aufgrund gesetzlicher oder regulatorischer Anforderungen oder aus praktischen Gründen wie etwa aufgrund gesetzlicher Feiertage möglicherweise nicht immer sofort ausgeführt werden. Eine normale administrative Verzögerung beim Erhalt der anderen Währung bedeutet aber nicht, dass eine Währung nicht in diese andere Währung umtauschbar ist. Was unter einer normalen administrativen Verzögerung zu verstehen ist, hängt von den jeweiligen Fakten und Umständen ab.

Möglichkeit, die andere Währung zu erhalten

- A4 Bei der Beurteilung, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist, hat ein Unternehmen die Frage zugrundezulegen, ob es in der Lage ist, die andere Währung zu erhalten, und nicht, ob es dies beabsichtigt oder sich dafür entscheidet. Vorbehaltlich der sonstigen Anforderungen der Paragraphen A2–A10 ist eine Währung in eine andere Währung umtauschbar, wenn ein Unternehmen in der Lage ist, die andere Währung — direkt oder indirekt — zu erhalten, selbst wenn es dies nicht beabsichtigt oder sich dagegen entscheidet. Vorbehaltlich der sonstigen Anforderungen der Paragraphen A2–A10 ist die Währung LC beispielsweise dann in die Währung PC umtauschbar, wenn ein Unternehmen unabhängig davon, ob es die Währung PC erhalten will oder zu erhalten beschließt, entweder die Währung LC in die Währung PC umtauschen kann oder die Währung LC in eine andere Währung (FC) und dann die Währung FC in die Währung PC umtauschen kann.

Märkte oder Tauschmechanismen

- A5 Bei der Beurteilung, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist, hat ein Unternehmen nur Märkte oder Tauschmechanismen zu berücksichtigen, bei denen eine Transaktion zum Umtausch der Währung in die andere Währung durchsetzbare Rechte und Pflichten begründen würde. Die Durchsetzbarkeit ist eine Frage des Rechts. Ob eine Tauschtransaktion bei einem Markt oder Tauschmechanismus durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründen würde, hängt von den jeweiligen Fakten und Umständen ab.

Zweck, für den die andere Währung benötigt wird

- A6 Es ist möglich, dass für unterschiedliche Verwendungszwecke einer Währung unterschiedliche Wechselkurse existieren. So könnte beispielsweise ein Land, dessen Zahlungsbilanz unter Druck ist, Kapitaltransfers (wie etwa Dividendenzahlungen) in andere Länder verhindern, die Einfuhr bestimmter Güter aus diesen Ländern aber fördern wollen. Unter diesen Umständen könnten die zuständigen Behörden
- a) einen Vorzugswechselkurs für Importe von diesen Gütern und einen „Straf“-Wechselkurs für Kapitaltransfers in andere Länder festsetzen, was zu unterschiedlichen Wechselkursen für unterschiedliche Tauschtransaktionen führen würde, oder
 - b) die andere Währung nur für die Bezahlung dieser Güterimporte und nicht für Kapitaltransfers in andere Länder bereitstellen.
- A7 Dementsprechend könnte die Frage, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist, davon abhängen, zu welchem Zweck das Unternehmen die andere Währung benötigt (oder hypothetisch benötigen könnte). Bei der Bewertung der Umtauschbarkeit gilt:
- a) Wenn ein Unternehmen Fremdwährungstransaktionen in seiner funktionalen Währung bilanziert (siehe die Paragraphen 20–37), hat es davon auszugehen, dass die andere Währung zu dem Zweck benötigt wird, einzelne Fremdwährungstransaktionen, Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zu realisieren oder auszugleichen.
 - b) Wenn die Darstellungswährung eines Unternehmens nicht seine funktionale Währung ist (siehe die Paragraphen 38–43), hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die andere Währung zu dem Zweck benötigt wird, sein Nettovermögen oder seine Nettoverbindlichkeiten zu realisieren oder auszugleichen.
 - c) Wenn ein Unternehmen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in seine Darstellungswährung umrechnet (siehe die Paragraphen 44–47), hat es davon auszugehen, dass die andere Währung zu dem Zweck benötigt wird, seine Nettoinvestition in den ausländischen Geschäftsbetrieb zu realisieren oder auszugleichen.
- A8 Die Realisierung des Nettovermögens eines Unternehmens oder seiner Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb könnte sich beispielsweise ergeben aus:
- a) der Ausschüttung einer Rendite an die Eigentümer des Unternehmens,
 - b) dem Erhalt einer Rendite aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb des Unternehmens oder
 - c) der Rückgewinnung der Investition durch das Unternehmen oder die Eigentümer des Unternehmens, z. B. durch Veräußerung der Investition.
- A9 Ein Unternehmen hat für jeden der in Paragraph A7 genannten Zwecke gesondert zu beurteilen, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist. So hat ein Unternehmen die Umtauschbarkeit zum Zweck der Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen in seiner funktionalen Währung (siehe Paragraph A7(a)) gesondert von der Umtauschbarkeit zum Zweck der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs zu beurteilen (siehe Paragraph A7(c)).

Möglichkeit, lediglich begrenzte Beträge in der anderen Währung zu erhalten

- A10 Eine Währung ist nicht in eine andere Währung umtauschbar, wenn ein Unternehmen für einen in Paragraph A7 genannten Zweck nur einen unwesentlichen Betrag in der anderen Währung erhalten kann. Ein Unternehmen hat die Wesentlichkeit des Betrags, den es für einen bestimmten Zweck in der anderen Währung erhalten kann, zu beurteilen, indem es diesen Betrag mit dem für den betreffenden Zweck erforderlichen Gesamtbetrag in der anderen Währung vergleicht. Als Beispiel: Ein Unternehmen, dessen funktionale Währung die Währung LC ist, hat Schulden, die auf die Währung FC lauten. Das Unternehmen beurteilt, ob der Gesamtbetrag an Währung FC, den es für den Ausgleich dieser Schulden erhalten kann, im Vergleich zum Gesamtbetrag (der Summe) seiner auf die Währung FC lautenden Schuldensalden lediglich einen unwesentlichen Betrag darstellt.

Schritt 2: Schätzung des Kassakurses, wenn eine Währung nicht umtauschbar ist (Paragraph 19A)

- A11 In diesem Standard wird nicht festgelegt, wie ein Unternehmen den Kassakurs zu schätzen hat, um das in Paragraph 19A genannte Ziel zu erreichen. Ein Unternehmen kann einen beobachtbaren Wechselkurs ohne Anpassung (siehe die Paragraphen A12-A16) oder ein anderes Schätzverfahren (siehe Paragraph A17) verwenden.

Verwendung eines beobachtbaren Wechselkurses ohne Anpassung

- A12 Bei der Schätzung des Kassakurses gemäß Paragraph 19A kann ein Unternehmen einen beobachtbaren Wechselkurs ohne Anpassung verwenden, wenn dieser beobachtbare Wechselkurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt. Beispiele für einen beobachtbaren Wechselkurs sind:
- a) ein Kassakurs für einen anderen Zweck als den, für den ein Unternehmen die Umtauschbarkeit bewertet (siehe die Paragraphen A13-A14), und
 - b) der erste Wechselkurs, zu dem ein Unternehmen die andere Währung für den angegebenen Zweck erhalten kann, nachdem die Umtauschbarkeit der Währung wieder gegeben ist (erster nachfolgender Wechselkurs) (siehe die Paragraphen A15-A16).

Verwendung eines beobachtbaren Wechselkurses für einen anderen Zweck

- A13 Eine Währung, die für einen bestimmten Zweck nicht in eine andere Währung umtauschbar ist, kann für einen anderen Zweck in diese Währung umtauschbar sein. So könnte ein Unternehmen eine Währung beispielsweise für die Einfuhr bestimmter Güter, nicht aber für die Zahlung von Dividenden erhalten können. In solchen Fällen könnte das Unternehmen zu dem Schluss gelangen, dass ein für einen anderen Zweck beobachtbarer Wechselkurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt. Wenn der Kurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt, kann ein Unternehmen ihn als geschätzten Kassakurs verwenden.
- A14 Bei der Beurteilung, ob ein solcher beobachtbarer Wechselkurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt, hat ein Unternehmen unter anderem Folgendes zu berücksichtigen:
- a) *die Frage, ob mehrere beobachtbare Wechselkurse existieren* — Die Existenz mehrerer beobachtbarer Wechselkurse könnte darauf hindeuten, dass Wechselkurse festgesetzt werden, um Unternehmen dazu zu veranlassen oder davon abzuhalten, die andere Währung für bestimmte Zwecke zu erhalten. Diese beobachtbaren Wechselkurse können einen „Anreiz“ oder eine „Strafe“ beinhalten und daher möglicherweise die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen nicht getreu widerspiegeln.
 - b) *den Zweck, zu dem die Währung umtauschbar ist* — Wenn ein Unternehmen die andere Währung nur für begrenzte Zwecke (z. B. für die Einfuhr von Hilfsgütern) erwerben kann, spiegelt der beobachtbare Wechselkurs die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen möglicherweise nicht getreu wider.
 - c) *die Art des Wechselkurses* — Ein frei schwankender beobachtbarer Wechselkurs spiegelt eher die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen getreu wider als ein Wechselkurs, der durch regelmäßige Interventionen der zuständigen Behörden festgelegt wird.
 - d) *die Häufigkeit, mit der Wechselkurse aktualisiert werden* — Bei einem beobachtbaren Wechselkurs, der über einen bestimmten Zeitraum unverändert bleibt, ist es weniger wahrscheinlich, dass er die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen getreu widerspiegelt als bei einem beobachtbaren Wechselkurs, der täglich (oder mehrmals am Tag) aktualisiert wird.

Verwendung des ersten nachfolgenden Wechselkurses

- A15 Eine Währung, die zum Bewertungsstichtag für einen bestimmten Zweck nicht in eine andere Währung umtauschbar ist, kann zu einem späteren Zeitpunkt für diesen Zweck in die jeweilige Währung umtauschbar werden. In solchen Fällen könnte ein Unternehmen zu dem Schluss gelangen, dass der erste nachfolgende Wechselkurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt. Wenn der Kurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt, kann ein Unternehmen ihn als geschätzten Kassakurs verwenden.
- A16 Bei der Beurteilung, ob der erste nachfolgende Wechselkurs das in Paragraph 19A genannte Ziel erfüllt, hat ein Unternehmen unter anderem Folgendes zu berücksichtigen:
- den Zeitraum zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Zeitpunkt, zu dem die Umtauschbarkeit wieder gegeben ist* — Je kürzer dieser Zeitraum, desto wahrscheinlicher ist es, dass der erste nachfolgende Wechselkurs die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen getreu widerspiegelt.
 - Inflationsraten* — Wenn eine Volkswirtschaft einer hohen Inflation unterliegt oder gar hochinflationar ist (gemäß IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationslandern*), ändern sich die Kurse häufig schnell, unter Umständen mehrmals pro Tag. Folglich spiegelt der erste nachfolgende Wechselkurs für eine Währung einer solchen Volkswirtschaft die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen möglicherweise nicht getreu wider.

Verwendung eines anderen Schätzverfahrens

- A17 Ein Unternehmen, das ein anderes Schätzverfahren verwendet, kann jeden beobachtbaren Wechselkurs verwenden, einschließlich Wechselkursen aus Tauschtransaktionen an Märkten oder Tauschmechanismen, die keine durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen begründen, und den jeweiligen Kurs erforderlichenfalls anpassen, um das in Paragraph 19A genannte Ziel zu erfüllen.

Angaben, wenn eine Währung nicht umtauschbar ist

- A18 Ein Unternehmen hat zu erwägen, wie detailliert die Angaben sein müssen, damit die mit den Angabepflichten in Paragraph 57A verfolgte Zielsetzung erreicht ist. Ein Unternehmen hat die in den Paragraphen A19–A20 genannten Angaben und alle etwaigen zusätzlichen Angaben zu machen, die zur Erfüllung der Angabepflichten in Paragraph 57A erforderlich sind.
- A19 Bei der Anwendung von Paragraph 57A hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- die Währung und eine Beschreibung der Einschränkungen, aufgrund deren die jeweilige Währung nicht in die andere Währung umtauschbar ist,
 - eine Beschreibung der betroffenen Transaktionen,
 - den Buchwert der betroffenen Vermögenswerte und Schulden,
 - die verwendeten Kassakurse und ob es sich bei diesen Kassakursen um Folgendes handelt:
 - beobachtbare Wechselkurse ohne Anpassung (siehe die Paragraphen A12–A16) oder
 - anhand eines anderen Schätzverfahrens geschätzte Kassakurse (siehe Paragraph A17),
 - eine Beschreibung aller vom Unternehmen angewendeten Schätzverfahren sowie qualitative und quantitative Angaben zu den bei diesem Schätzverfahren verwendeten Eingangsparametern und getroffenen Annahmen und
 - qualitative Angaben zu jeder Art von Risiko, dem das Unternehmen ausgesetzt ist, weil die Währung nicht in die andere Währung umtauschbar ist, sowie Art und Buchwert der Vermögenswerte und Schulden, die den einzelnen Arten von Risiko ausgesetzt sind.
- A20 Wenn die funktionale Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs nicht in die Darstellungswährung eines Unternehmens umtauschbar ist, oder, sofern zutreffend, die Darstellungswährung eines Unternehmens nicht in die funktionale Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs umtauschbar ist, hat das Unternehmen ferner Folgendes anzugeben:
- den Namen des ausländischen Geschäftsbetriebs; ob es sich bei dem ausländischen Geschäftsbetrieb um ein Tochterunternehmen, eine gemeinschaftliche Tätigkeit, ein Gemeinschaftsunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen oder eine Niederlassung handelt; und den Hauptgeschäftssitz des ausländischen Geschäftsbetriebs,

- b) zusammengefasste Finanzinformationen über den ausländischen Geschäftsbetrieb und
- c) die Art und die Bedingungen aller vertraglichen Vereinbarungen, die das Unternehmen zur finanziellen Unterstützung des ausländischen Geschäftsbetriebs verpflichten könnten; dazu zählen auch Ereignisse oder Umstände, durch die das Unternehmen einen Verlust erleiden könnte.

Eine Überschrift wird geändert.

—

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 23

Fremdkapitalkosten

GRUNDPRINZIP

- 1 Fremdkapitalkosten, die einzeln dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können, gehören zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts. Andere Fremdkapitalkosten werden als Aufwand erfasst.**

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Dieser Standard ist auf die bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten anzuwenden.**
- 3 Der Standard befasst sich nicht mit den tatsächlichen oder kalkulatorischen Kosten des Eigenkapitals, was auch bevorrechtigte Kapitalbestandteile, die nicht als Schuld einzustufen sind, einschließt.
- 4 Ein Unternehmen ist nicht verpflichtet, den Standard auf Fremdkapitalkosten anzuwenden, die einzeln dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung folgender Vermögenswerte zugeordnet werden können:
- a) qualifizierte Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wie beispielsweise biologische Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 41 *Landwirtschaft*, oder
 - b) Vorräte, die in großen Mengen wiederholt gefertigt oder auf andere Weise hergestellt werden.

DEFINITIONEN

- 5 In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

***Fremdkapitalkosten* sind Zinsen und sonstige Kosten, die bei einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital anfallen.**

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

- 6 Fremdkapitalkosten können Folgendes umfassen:
- a) Zinsaufwand, der nach der in IFRS 9 beschriebenen Effektivzinsmethode berechnet wird,
 - b) [gestrichen]
 - c) [gestrichen]
 - d) Finanzierungskosten aus Finanzierungs-Leasingverhältnissen, die gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* erfasst werden, und
 - e) Währungsdifferenzen aus Fremdwährungskrediten, soweit sie als Zinskorrektur anzusehen sind.
- 7 Je nach Art der Umstände kommen als qualifizierte Vermögenswerte in Betracht:
- a) Vorräte,
 - b) Fabrikationsanlagen,

- c) Energieversorgungseinrichtungen,
- d) immaterielle Vermögenswerte,
- e) als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien,
- f) fruchttragende Pflanzen.

Finanzielle Vermögenswerte und Vorräte, die über einen kurzen Zeitraum gefertigt oder auf andere Weise hergestellt werden, sind keine qualifizierten Vermögenswerte. Gleiches gilt für Vermögenswerte, die bereits bei Erwerb in ihrem beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand sind.

ANSATZ

8 Fremdkapitalkosten, die einzeln dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können, sind als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts zu aktivieren. Andere Fremdkapitalkosten sind in der Periode ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen.

9 Fremdkapitalkosten, die einzeln dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können, gehören zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts. Solche Fremdkapitalkosten werden als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts aktiviert, wenn wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen hieraus künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst und die Kosten verlässlich ermittelt werden können. Wenn ein Unternehmen IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationen* anwendet, hat es gemäß Paragraph 21 des genannten Standards jenen Teil der Fremdkapitalkosten als Aufwand zu erfassen, der als Ausgleich für die Inflation im entsprechenden Zeitraum dient.

Aktivierbare Fremdkapitalkosten

10 Fremdkapitalkosten, die einzeln dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können, sind solche Fremdkapitalkosten, die vermieden worden wären, wenn die Ausgaben für den qualifizierten Vermögenswert nicht getätigt worden wären. Wenn ein Unternehmen speziell für die Beschaffung eines bestimmten qualifizierten Vermögenswerts Mittel aufnimmt, können die Fremdkapitalkosten, die diesem qualifizierten Vermögenswert einzeln zugeordnet werden können, ohne Weiteres bestimmt werden.

11 Es kann schwierig sein, einen direkten Zusammenhang zwischen bestimmten Fremdkapitalaufnahmen und einem qualifizierten Vermögenswert festzustellen und die Fremdkapitalaufnahmen zu bestimmen, die andernfalls hätten vermieden werden können. Solche Schwierigkeiten ergeben sich beispielsweise, wenn die Finanzierungstätigkeit eines Unternehmens zentral koordiniert wird. Schwierigkeiten treten auch dann auf, wenn ein Konzern verschiedene Schuldinstrumente mit unterschiedlichen Zinssätzen in Anspruch nimmt und diese Mittel zu unterschiedlichen Bedingungen an andere Unternehmen des Konzerns ausleiht. Andere Komplikationen erwachsen aus der Inanspruchnahme von Fremdwährungskrediten oder von Krediten, die an Fremdwährungen gekoppelt sind, wenn der Konzern in Hochinflationenländern tätig ist, sowie aus Wechselkursschwankungen. Dies führt dazu, dass der Betrag der Fremdkapitalkosten, die einzeln einem qualifizierten Vermögenswert zugeordnet werden können, schwierig zu bestimmen ist und einer Ermessensentscheidung bedarf.

12 Hat ein Unternehmen Fremdmittel speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen, ist der Betrag der für diesen Vermögenswert aktivierbaren Fremdkapitalkosten als die tatsächlich in der Periode aufgrund dieser Fremdkapitalaufnahme angefallenen Fremdkapitalkosten abzüglich etwaiger Anlageerträge aus der vorübergehenden Zwischenanlage dieser Mittel zu bestimmen.

13 Die Finanzierungsvereinbarungen für einen qualifizierten Vermögenswert können dazu führen, dass ein Unternehmen die Mittel erhält und ihm die damit verbundenen Fremdkapitalkosten entstehen, bevor diese Mittel ganz oder teilweise für Zahlungen für den qualifizierten Vermögenswert verwendet werden. In einem solchen Fall werden die Mittel häufig vorübergehend bis zur Verwendung für den qualifizierten Vermögenswert angelegt. Bei der Bestimmung des Betrags der aktivierbaren Fremdkapitalkosten einer Periode werden alle Anlageerträge aus derartigen Finanzinvestitionen von den angefallenen Fremdkapitalkosten abgezogen.

- 14 **Hat ein Unternehmen Fremdmittel allgemein aufgenommen und für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts verwendet hat, ist der Betrag der aktivierbaren Fremdkapitalkosten durch Anwendung eines Finanzierungskostensatzes auf die Ausgaben für diesen Vermögenswert zu bestimmen. Als Finanzierungskostensatz ist der gewogene Durchschnitt der Fremdkapitalkosten für sämtliche Kredite des Unternehmens zugrunde zu legen, die während der Periode bestanden haben. Allerdings hat ein Unternehmen Fremdkapitalkosten, die Fremdkapital betreffen, das speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen wurde, solange aus dieser Berechnung auszunehmen, bis alle Arbeiten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf vorzubereiten, im Wesentlichen fertiggestellt sind. Die während einer Periode aktivierten Fremdkapitalkosten dürfen die in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten nicht übersteigen.**
- 15 In manchen Fällen ist es angebracht, alle Fremdkapitalaufnahmen des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen in die Berechnung des gewogenen Durchschnitts der Fremdkapitalkosten einzubeziehen. In anderen Fällen ist es angebracht, dass jedes Tochterunternehmen den für seine eigenen Fremdkapitalaufnahmen geltenden gewogenen Durchschnitt der Fremdkapitalkosten verwendet.

Buchwert des qualifizierten Vermögenswerts ist höher als der erzielbare Betrag

- 16 Ist der Buchwert oder sind die letztlich zu erwartenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten des qualifizierten Vermögenswerts höher als sein erzielbarer Betrag oder sein Nettoveräußerungswert, so wird der Buchwert gemäß den Vorschriften anderer Standards außerplanmäßig abgeschrieben oder ausgebucht. In bestimmten Fällen wird der Betrag der außerplanmäßigen Abschreibung oder Ausbuchung gemäß diesen anderen Standards später wieder zugeschrieben bzw. eingebucht.

Beginn der Aktivierung

- 17 **Ein Unternehmen hat mit der Aktivierung der Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines qualifizierten Vermögenswerts am Anfangszeitpunkt zu beginnen. Der Anfangszeitpunkt für die Aktivierung ist der Tag, an dem das Unternehmen alle folgenden Bedingungen erfüllt:**
- a) **es fallen Ausgaben für den Vermögenswert an,**
 - b) **es fallen Fremdkapitalkosten an, und**
 - c) **es werden die erforderlichen Arbeiten durchgeführt, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.**
- 18 Ausgaben für einen qualifizierten Vermögenswert umfassen nur solche Ausgaben, die durch Barzahlungen, Übertragung anderer Vermögenswerte oder die Übernahme verzinslicher Schulden erfolgt sind. Die Ausgaben werden um alle in Verbindung mit dem Vermögenswert erhaltenen Abschlagszahlungen und Zuwendungen gekürzt (siehe IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*). Der durchschnittliche Buchwert des Vermögenswerts während einer Periode einschließlich der früher aktivierten Fremdkapitalkosten ist in der Regel ein angemessener Näherungswert für die Ausgaben, auf die der Finanzierungskostensatz in der betreffenden Periode angewendet wird.
- 19 Die Arbeiten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, umfassen mehr als die physische Herstellung des Vermögenswerts. Darin eingeschlossen sind auch technische und administrative Arbeiten vor dem Beginn der physischen Herstellung, wie beispielsweise die Tätigkeiten, die mit der Einholung von Genehmigungen vor Beginn der physischen Herstellung verbunden sind. Davon ausgeschlossen ist jedoch das bloße Halten eines Vermögenswerts ohne jedwede Bearbeitung oder Entwicklung, die seinen Zustand verändert. Beispielsweise werden Fremdkapitalkosten, die während der Erschließung unbebauter Grundstücke anfallen, in der Periode aktiviert, in der die mit der Erschließung zusammenhängenden Arbeiten unternommen werden. Werden jedoch für Bebauungszwecke erworbene Grundstücke ohne eine damit verbundene Erschließungstätigkeit gehalten, sind Fremdkapitalkosten, die während dieser Zeit anfallen, nicht aktivierbar.

Unterbrechung der Aktivierung

- 20 Ein Unternehmen hat die Aktivierung von Fremdkapitalkosten zu unterbrechen, wenn es die aktive Entwicklung eines qualifizierten Vermögenswerts für einen längeren Zeitraum unterbricht.**
- 21 Bei einem Unternehmen können Fremdkapitalkosten während eines längeren Zeitraumes anfallen, in dem das Unternehmen die Arbeiten, die erforderlich sind, um einen Vermögenswert für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, unterbrochen hat. Bei diesen Kosten handelt es sich um Kosten für das Halten teilweise fertiggestellter Vermögenswerte, die nicht aktivierbar sind. Im Regelfall unterbricht ein Unternehmen die Aktivierung von Fremdkapitalkosten allerdings nicht, wenn das Unternehmen während einer Periode wesentliche technische und administrative Leistungen erbracht hat. Ein Unternehmen unterbricht die Aktivierung von Fremdkapitalkosten ferner nicht, wenn eine vorübergehende Verzögerung notwendiger Prozessbestandteil ist, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten. Beispielsweise läuft die Aktivierung über einen solchen längeren Zeitraum weiter, um den sich Brückenbauarbeiten aufgrund hoher Wasserstände verzögern, sofern mit derartigen Wasserständen innerhalb der Bauzeit in der betreffenden geographischen Region üblicherweise zu rechnen ist.

Beendigung der Aktivierung

- 22 Ein Unternehmen hat die Aktivierung von Fremdkapitalkosten zu beenden, wenn im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen sind, um den qualifizierten Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.**
- 23 Ein Vermögenswert ist in der Regel dann für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf fertiggestellt, wenn die physische Herstellung des Vermögenswerts abgeschlossen ist, auch wenn routinemäßige Verwaltungsarbeiten noch andauern. Wenn lediglich geringfügige Veränderungen ausstehen, wie die Ausstattung eines Gebäudes nach den Angaben des Käufers oder Benutzers, deutet dies darauf hin, dass im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen sind.
- 24 Wenn ein Unternehmen die Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts in Teilen abgeschlossen hat und die einzelnen Teile nutzbar sind, während der Herstellungsprozess für weitere Teile fortgesetzt wird, hat das Unternehmen die Aktivierung der Fremdkapitalkosten zu beenden, wenn im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen sind, um den betreffenden Teil für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.**
- 25 Ein Gewerbepark mit mehreren Gebäuden, die jeweils einzeln genutzt werden können, ist ein Beispiel für einen qualifizierten Vermögenswert, bei dem einzelne Teile nutzbar sind, während andere Teile noch erstellt werden. Ein Beispiel für einen qualifizierten Vermögenswert, der fertiggestellt sein muss, bevor irgendein Teil genutzt werden kann, ist eine industrielle Anlage mit verschiedenen Prozessen, die nacheinander in verschiedenen Teilen der Anlage am selben Standort ablaufen, wie beispielsweise ein Stahlwerk.

ANGABEN

- 26 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:**
- a) den Betrag der in der Periode aktivierten Fremdkapitalkosten und
 - b) den Finanzierungskostensatz, der bei der Bestimmung der aktivierbaren Fremdkapitalkosten zugrunde gelegt worden ist.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 27 Sofern die Anwendung dieses Standards zu einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden führt, hat ein Unternehmen den Standard auf die Fremdkapitalkosten für qualifizierte Vermögenswerte anzuwenden, deren Anfangszeitpunkt für die Aktivierung am oder nach dem Tag des Inkrafttretens liegt.**

28 Ein Unternehmen kann jedoch einen beliebigen Tag vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens bestimmen und den Standard auf die Fremdkapitalkosten für alle qualifizierten Vermögenswerte anwenden, deren Anfangszeitpunkt für die Aktivierung am oder nach diesem Tag liegt.

28A Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2015–2017*, veröffentlicht im Dezember 2017, wurde Paragraph 14 geändert. Diese Änderung ist auf Fremdkapitalkosten anzuwenden, die mit oder nach Beginn des Geschäftsjahrs anfallen, in dem die Änderungen zum ersten Mal angewandt werden.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

29 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2009 beginnen, hat es dies anzugeben.

29A Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 6 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

29B Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 6 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

29C Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 6 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

29D Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2015–2017*, veröffentlicht im Dezember 2017, wurde Paragraph 14 geändert und Paragraph 28A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen zu einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 23 (ÜBERARBEITET 1993)

30 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 23 *Fremdkapitalkosten* (überarbeitet 1993).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 24

Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

ZIELSETZUNG

- 1 Dieser Standard soll sicherstellen, dass die Abschlüsse eines Unternehmens alle Angaben enthalten, die notwendig sind, um auf die Möglichkeit hinzuweisen, dass die Vermögens- und Finanzlage und der Gewinn oder Verlust des Unternehmens durch die Existenz nahestehender Unternehmen und Personen sowie durch Geschäftsvorfälle mit und Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen) gegenüber diesen beeinflusst werden können.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist anzuwenden bei

- a) **der Ermittlung von Beziehungen zu und Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen und Personen,**
 - b) **der Ermittlung der zwischen einem Unternehmen und den ihm nahestehenden Unternehmen und Personen bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen),**
 - c) **der Ermittlung der Umstände, unter denen die unter (a) und (b) genannten Sachverhalte angegeben werden müssen, und**
 - d) **der Bestimmung der zu diesen Sachverhalten zu machenden Angaben.**
- 3 **Nach diesem Standard sind Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen, Geschäftsvorfälle mit und Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen) gegenüber diesen in den Konzern- und Einzelabschlüssen von Mutterunternehmen oder von Investoren, unter deren gemeinschaftlicher Führung oder erheblichem Einfluss ein Beteiligungsunternehmen steht, gemäß IFRS 10 Konzernabschlüsse oder IAS 27 Einzelabschlüsse anzugeben. Dieser Standard ist auch auf Einzelabschlüsse anzuwenden.**
 - 4 Geschäftsvorfälle mit und Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen, bei denen es sich um andere Unternehmen des Konzerns handelt, sind im Abschluss des Unternehmens anzugeben. Konzerninterne Geschäftsvorfälle und Forderungen und Verbindlichkeiten werden bei der Aufstellung des Konzernabschlusses eliminiert; davon ausgenommen sind solche zwischen einer Investmentgesellschaft und ihren erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Tochterunternehmen.

ZWECK DER ANGABEN ÜBER BEZIEHUNGEN ZU NAHESTEHENDEN UNTERNEHMEN UND PERSONEN

- 5 Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen sind in Handel und Gewerbe gängige Praxis. So wickeln Unternehmen oftmals Teile ihrer Tätigkeiten über Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierte Unternehmen ab. In einem solchen Fall hat das Unternehmen die Möglichkeit, durch Beherrschung, gemeinschaftliche Führung oder maßgeblichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens einzuwirken.
- 6 Eine Beziehung zu nahestehenden Unternehmen und Personen kann sich auf die Vermögens- und Finanzlage und den Gewinn oder Verlust eines Unternehmens auswirken. Nahestehende Unternehmen und Personen tätigen möglicherweise Geschäfte, die fremde Dritte nicht tätigen würden. So wird ein Unternehmen, das seinem Mutterunternehmen Güter zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten verkauft, diese möglicherweise nicht zu den gleichen Konditionen an andere Kunden verkaufen. Auch werden Geschäftsvorfälle zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen möglicherweise nicht zu den gleichen Beträgen abgewickelt wie zwischen fremden Dritten.
- 7 Eine Beziehung zu nahestehenden Unternehmen und Personen kann sich auch dann auf die Vermögens- und Finanzlage und den Gewinn oder Verlust eines Unternehmens auswirken, wenn keine Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen stattfinden. Die bloße Existenz der Beziehung kann ausreichen, um die Geschäfte des berichtenden Unternehmens mit Dritten zu beeinflussen. So könnte beispielsweise ein Tochterunternehmen seine Beziehungen zu einem Handelspartner beenden, weil eine Schwestergesellschaft, die in demselben Geschäftsfeld wie der frühere Geschäftspartner tätig ist, vom Mutterunternehmen erworben wurde. Ebenso gut könnte eine Partei aufgrund des maßgeblichen Einflusses einer anderen Partei eine Handlung unterlassen – ein Tochterunternehmen könnte beispielsweise von seinem Mutterunternehmen die Anweisung erhalten, keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten auszuführen.

- 8 Sind die Abschlussadressaten über die Geschäftsvorfälle, Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen) und Beziehungen eines Unternehmens mit bzw. gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen im Bilde, kann dies aus den genannten Gründen ihre Beurteilung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und der bestehenden Risiken und Chancen beeinflussen.

DEFINITIONEN

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

Nahestehende Unternehmen und Personen sind Personen oder Unternehmen, die dem abschlusserstellenden Unternehmen (in diesem Standard „berichtendes Unternehmen“ genannt) nahestehen.

- a) Eine Person oder ein naher Familienangehöriger dieser Person steht einem berichtenden Unternehmen nahe, wenn sie/er
- i) das berichtende Unternehmen beherrscht oder an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist,
 - ii) maßgeblichen Einfluss auf das berichtende Unternehmen hat oder
 - iii) im Management des berichtenden Unternehmens oder eines Mutterunternehmens des berichtenden Unternehmens eine Schlüsselposition bekleidet.
- b) Ein Unternehmen steht einem berichtenden Unternehmen nahe, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
- i) Das Unternehmen und das berichtende Unternehmen gehören zu demselben Konzern (was bedeutet, dass Mutterunternehmen, Tochterunternehmen und Schwestergesellschaften alle einander nahestehen).
 - ii) Eines der beiden Unternehmen ist ein assoziiertes Unternehmen oder ein Gemeinschaftsunternehmen des anderen (oder ein assoziiertes Unternehmen oder ein Gemeinschaftsunternehmen eines Unternehmens eines Konzerns, dem auch das andere Unternehmen angehört).
 - iii) Beide Unternehmen sind Gemeinschaftsunternehmen desselben Dritten.
 - iv) Eines der beiden Unternehmen ist ein Gemeinschaftsunternehmen eines dritten Unternehmens und das andere ist ein assoziiertes Unternehmen dieses dritten Unternehmens.
 - v) Bei dem Unternehmen handelt es sich um einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zugunsten der Arbeitnehmer entweder des berichtenden Unternehmens oder eines dem berichtenden Unternehmen nahestehenden Unternehmens. Handelt es sich bei dem berichtenden Unternehmen selbst um einen solchen Plan, sind auch die in diesen Plan einzahlenden Arbeitgeber als dem berichtenden Unternehmen nahestehend zu betrachten.
 - vi) Das Unternehmen wird von einer unter (a) genannten Person beherrscht oder steht unter gemeinschaftlicher Führung, an der eine unter (a) genannte Person beteiligt ist.
 - vii) Eine unter (a)(i) genannte Person hat maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen oder bekleidet im Management des Unternehmens (oder eines Mutterunternehmens des Unternehmens) eine Schlüsselposition.
 - viii) Das Unternehmen oder ein Mitglied des Konzerns, dem es angehört, erbringt für das berichtende Unternehmen oder dessen Mutterunternehmen Leistungen im Bereich des Managements in Schlüsselpositionen.

Ein *Geschäftsvorfall mit nahestehenden Unternehmen und Personen* ist eine Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen einem berichtenden Unternehmen und einem nahestehenden Unternehmen/einer nahestehenden Person, unabhängig davon, ob dafür ein Entgelt in Rechnung gestellt wird.

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

- a) Kinder und Ehegatte oder Lebenspartner dieser Person,
- b) Kinder des Ehegatten oder Lebenspartners dieser Person und
- c) abhängige Angehörige dieser Person oder des Ehegatten oder Lebenspartners dieser Person.

Vergütungen umfassen sämtliche Leistungen an Arbeitnehmer (gemäß Definition in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*), einschließlich solcher, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* anzuwenden ist. Leistungen an Arbeitnehmer sind jede Form von Vergütung, die von dem Unternehmen oder in dessen Namen als Gegenleistung für erhaltene Dienstleistungen gezahlt wurde, zu zahlen ist oder bereitgestellt wird. Dazu gehören auch Gegenleistungen, die von dem Unternehmen für ein Mutterunternehmen erbracht werden. Vergütungen umfassen

- a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, Urlaubs- und Krankengeld, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Wohnung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Güter oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer,
- b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung,
- c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, langfristige Leistungen bei Erwerbsunfähigkeit und – sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind – Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie später fällige Vergütungsbestandteile,
- d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und
- e) anteilsbasierte Vergütungen.

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

Öffentliche Hand bezieht sich auf Regierungsbehörden, Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob diese auf lokaler, nationaler oder internationaler Ebene angesiedelt sind.

Der öffentlichen Hand nahestehende Unternehmen sind Unternehmen, die von einer öffentlichen Hand beherrscht werden oder unter gemeinschaftlicher Führung oder maßgeblichem Einfluss einer öffentlichen Hand stehen.

Die Begriffe „Beherrschung“ und „Investmentgesellschaft“ sowie „gemeinschaftliche Führung“ und „maßgeblicher Einfluss“ werden in IFRS 10, IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen* bzw. IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* definiert; im vorliegenden Standard werden sie gemäß den dort festgelegten Bedeutungen verwendet.

- 10 Bei der Betrachtung aller möglichen Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen wird auf den wirtschaftlichen Gehalt der Beziehung und nicht allein auf die rechtliche Gestaltung abgestellt.
- 11 Im Rahmen dieses Standards sind nicht als nahestehende Unternehmen und Personen anzusehen:
- a) zwei Unternehmen, die lediglich ein Geschäftsleitungsmitglied oder ein anderes Mitglied des Managements in einer Schlüsselposition gemeinsam haben, oder bei denen ein Mitglied des Managements in einer Schlüsselposition bei dem einen Unternehmen maßgeblichen Einfluss auf das andere Unternehmen hat,
 - b) zwei Partnerunternehmen, die lediglich die gemeinschaftliche Führung eines Gemeinschaftsunternehmens ausüben,
 - c)
 - i) Kapitalgeber,
 - ii) Gewerkschaften,
 - iii) öffentliche Versorgungsunternehmen und
 - iv) Behörden und Institutionen einer öffentlichen Hand, die das berichtende Unternehmen weder beherrscht noch gemeinschaftlich führt noch maßgeblich beeinflusst,lediglich aufgrund ihrer gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit einem Unternehmen (dies gilt auch, wenn sie den Handlungsspielraum eines Unternehmens einengen oder am Entscheidungsprozess mitwirken können),
 - d) einzelne Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner oder Generalvertreter, mit denen ein Unternehmen ein signifikantes Geschäftsvolumen abwickelt, lediglich aufgrund der daraus resultierenden wirtschaftlichen Abhängigkeit.
- 12 In der Definition des Begriffs „nahestehende Unternehmen und Personen“ schließt „assoziiertes Unternehmen“ auch Tochterunternehmen des assoziierten Unternehmens und „Gemeinschaftsunternehmen“ auch Tochterunternehmen des Gemeinschaftsunternehmens ein. Aus diesem Grund sind beispielsweise das Tochterunternehmen eines assoziierten Unternehmens und der Investor, der maßgeblichen Einfluss auf das assoziierte Unternehmen hat, als gegenseitig nahestehend zu betrachten.

ANGABEN

Alle Unternehmen

- 13 **Beziehungen zwischen einem Mutter- und seinen Tochterunternehmen sind anzugeben, unabhängig davon, ob Geschäftsvorfälle zwischen ihnen stattgefunden haben. Ein Unternehmen hat den Namen seines Mutterunternehmens und, falls abweichend, die oberste beherrschende Partei anzugeben. Veröffentlicht weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei einen Konzernabschluss, ist auch der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das einen Konzernabschluss veröffentlicht, anzugeben.**
- 14 Damit sich die Abschlussadressaten ein Urteil darüber bilden können, wie sich Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen auf ein Unternehmen auswirken, ist es angebracht, die Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen anzugeben, bei denen ein Beherrschungsverhältnis vorliegt, und zwar unabhängig davon, ob es zwischen den nahestehenden Unternehmen und Personen Geschäftsvorfälle gegeben hat.
- 15 Die Pflicht zur Angabe von Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen zwischen einem Mutter- und seinen Tochterunternehmen besteht zusätzlich zu den Angabepflichten in IAS 27 und IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen*.

- 16 In Paragraph 13 wird auf das nächsthöhere Mutterunternehmen verwiesen. Dabei handelt es sich um das erste Mutterunternehmen über dem unmittelbaren Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss veröffentlicht.
- 17 Ein Unternehmen hat die Vergütung der Mitglieder seines Managements in Schlüsselpositionen sowohl insgesamt als auch gesondert für jede der folgenden Kategorien anzugeben:
- a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer,
 - b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses,
 - c) andere langfristig fällige Leistungen,
 - d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und
 - e) anteilsbasierte Vergütungen.
- 17A Erhält ein Unternehmen von einem anderen Unternehmen („leistungserbringendes Unternehmen“) Leistungen im Bereich des Managements in Schlüsselpositionen, ist es nicht verpflichtet, die Anforderungen des Paragraphen 17 auf die vom leistungserbringenden Unternehmen an seine Mitarbeiter oder Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans gezahlten oder zahlbaren Vergütungen anzuwenden.
- 18 Hat es bei einem Unternehmen in den Perioden, auf die sich die Abschlüsse beziehen, Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen oder Personen gegeben, so hat das Unternehmen die Art seiner Beziehung zu den nahestehenden Unternehmen oder Personen anzugeben sowie Informationen über diese Geschäftsvorfälle und Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen) darzulegen, die die Abschlussadressaten benötigen, um die möglichen Auswirkungen dieser Beziehung auf den Abschluss nachzuvollziehen. Diese Angabepflichten bestehen zusätzlich zu den in Paragraph 17 genannten. Diese Angaben müssen zumindest Folgendes umfassen:
- a) die Höhe der Geschäftsvorfälle,
 - b) die Höhe der Forderungen und Verbindlichkeiten, einschließlich Verpflichtungen, und
 - i) deren Bedingungen und Konditionen – u. a., ob eine Besicherung besteht – sowie die Art der Leistungserfüllung und
 - ii) Einzelheiten gewährter oder erhaltener Garantien,
 - c) mit den Forderungen und Verbindlichkeiten zusammenhängende Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen und
 - d) den während der Periode erfassten Aufwand für uneinbringliche oder zweifelhafte Forderungen gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen.
- 18A Beträge, die das Unternehmen für Leistungen eines anderen Unternehmens (leistungserbringendes Unternehmen) im Bereich des Managements in Schlüsselpositionen aufgewendet hat, sind anzugeben.
- 19 Die nach Paragraph 18 erforderlichen Angaben sind für jede der folgenden Kategorien gesondert zu machen:
- a) das Mutterunternehmen,
 - b) Unternehmen, die an der gemeinschaftlichen Führung des Unternehmens beteiligt sind oder maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen haben,

c) Tochterunternehmen,

d) assoziierte Unternehmen,

e) Gemeinschaftsunternehmen, bei denen das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist,

f) Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder dessen Mutterunternehmens und

g) sonstige nahestehende Unternehmen und Personen.

- 20 Die in Paragraph 19 vorgeschriebene Aufschlüsselung der an nahestehende Unternehmen und Personen zu zahlenden oder von diesen zu fordernden Beträge in verschiedene Kategorien von nahestehenden Unternehmen und Personen stellt eine Erweiterung der Angabepflichten nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* für die Informationen dar, die entweder in der Bilanz oder im Anhang darzustellen sind. Die Kategorien werden erweitert, um eine umfassendere Aufgliederung der Salden nahestehender Unternehmen und Personen bereitzustellen, und sind auf Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen anzuwenden.
- 21 Es folgen Beispiele von Geschäftsvorfällen, die anzugeben sind, wenn sie sich auf nahestehende Unternehmen oder Personen beziehen:
- a) Käufe oder Verkäufe (fertiger oder unfertiger) Güter,
 - b) Käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten,
 - c) Erbringung oder Erhalt von Dienstleistungen,
 - d) Leasingverhältnisse,
 - e) Transfers von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung,
 - f) Transfers aufgrund von Lizenzvereinbarungen,
 - g) Transfers im Rahmen von Finanzierungsvereinbarungen (einschließlich Darlehen und Kapitaleinlagen in Form von Bar- oder Sacheinlagen),
 - h) Gewährung von Bürgschaften oder Sicherheiten,
 - i) Verpflichtungen, bei künftigem Eintreten oder Ausbleiben eines bestimmten Ereignisses etwas Bestimmtes zu tun, worunter auch (erfasste und nicht erfasste) noch zu erfüllende Verträge ⁽¹²⁾ fallen, und
 - j) die Erfüllung von Verbindlichkeiten für Rechnung des Unternehmens oder durch das Unternehmen für Rechnung dieses nahestehenden Unternehmens/dieser nahestehenden Person.
- 22 Die Teilnahme eines Mutter- oder Tochterunternehmens an einem leistungsorientierten Plan, der die Risiken zwischen den Unternehmen eines Konzerns aufteilt, stellt einen Geschäftsvorfall zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen dar (siehe IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) Paragraph 42).
- 23 Die Angabe, dass Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen unter den gleichen Bedingungen abgewickelt wurden wie Geschäftsvorfälle mit unabhängigen Geschäftspartnern, ist nur zulässig, wenn dies nachgewiesen werden kann.

⁽¹²⁾ In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* werden noch zu erfüllende Verträge definiert als Verträge, bei denen beide Parteien ihre Verpflichtungen in keiner Weise oder teilweise zu gleichen Teilen erfüllt haben.

- 24 **Ähnliche Posten dürfen zusammengefasst angegeben werden, es sei denn, eine gesonderte Angabe ist erforderlich, um die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen auf den Abschluss des Unternehmens beurteilen zu können.**

Einer öffentlichen Hand nahestehende Unternehmen

- 25 **Ein berichtendes Unternehmen ist von der in Paragraph 18 festgelegten Pflicht zur Angabe von Geschäftsvorfällen mit und Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen) gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen befreit, wenn es sich bei diesen Unternehmen und Personen handelt um**

- a) **eine öffentliche Hand, die das berichtende Unternehmen beherrscht oder an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist oder maßgeblichen Einfluss auf das berichtende Unternehmen hat, und**
- b) **ein anderes Unternehmen, das als nahestehend zu betrachten ist, weil dieselbe öffentliche Hand sowohl das berichtende als auch dieses andere Unternehmen beherrscht oder an deren gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist oder maßgeblichen Einfluss auf diese hat.**

- 26 **Nimmt ein berichtendes Unternehmen die in Paragraph 25 genannte Befreiung in Anspruch, hat es zu den dort genannten Geschäftsvorfällen und den dazugehörigen Forderungen und Verbindlichkeiten Folgendes anzugeben:**

- a) **den Namen der öffentlichen Hand und die Art ihrer Beziehung zum berichtenden Unternehmen (d. h. Beherrschung, gemeinschaftliche Führung oder maßgeblicher Einfluss),**
- b) **die folgenden Informationen, und zwar so detailliert, dass die Abschlussadressaten des Unternehmens die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen auf dessen Abschluss beurteilen können:**
 - i) **Art und Höhe jedes Geschäftsvorfalles, der für sich genommen signifikant ist, und**
 - ii) **einen Hinweis auf den qualitativen oder quantitativen Umfang der anderen Geschäftsvorfälle, die zwar nicht für sich genommen, aber in ihrer Gesamtheit signifikant sind. Hierunter fallen u. a. die in Paragraph 21 genannten Arten von Geschäftsvorfällen.**

- 27 **Bei Ausübung seines Ermessens zur Bestimmung des Grads der Detailliertheit der in Paragraph 26(b) vorgeschriebenen Angaben trägt das berichtende Unternehmen der Nähe der Beziehung zu nahestehenden Unternehmen und Personen sowie anderen für die Bestimmung der Signifikanz des Geschäftsvorfalles relevanten Faktoren Rechnung, d. h., ob der Geschäftsvorfall**

- a) **von seinem Umfang her signifikant ist,**
- b) **zu nicht marktüblichen Bedingungen stattgefunden hat,**
- c) **außerhalb des regulären Tagesgeschäfts anzusiedeln ist, wie der Kauf oder Verkauf von Unternehmen,**
- d) **Regulierungs- oder Aufsichtsbehörden gemeldet wird,**
- e) **der oberen Führungsebene gemeldet wird,**
- f) **von den Anteilseignern genehmigt werden muss.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 28 Dieser Standard ist rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung – des gesamten Standards oder der in den Paragraphen 25–27 vorgesehenen Teilbefreiung von einer öffentlichen Hand nahestehenden Unternehmen – ist zulässig. Wendet ein Unternehmen den gesamten Standard oder die Teilbefreiung für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2011 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 28A Durch IFRS 10, IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen* und IFRS 12, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 3, 9, 11(b), 15, 19(b) und (e) und 25 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 28B Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften (Investment Entities)* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen 4 und 9 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 28C Mit den im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, wurde Paragraph 9 geändert und wurden die Paragraphen 17A und 18A eingefügt. Diese Änderung sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 24 (2003)

- 29 Dieser Standard ersetzt IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* (in der 2003 überarbeiteten Fassung).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 26

Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen

ANWENDUNGSBEREICH

- 1 **Dieser Standard ist auf Abschlüsse von Altersversorgungsplänen, bei denen die Erstellung solcher Abschlüsse vorgesehen ist, anzuwenden.**
- 2 Altersversorgungspläne werden mitunter auch anders bezeichnet, beispielsweise als „Pensionsordnungen“, „Versorgungswerke“ oder „Betriebsrentenordnungen“. Dieser Standard betrachtet einen Altersversorgungsplan als eine von den Arbeitgebern der Begünstigten des Plans losgelöste Berichtseinheit. Alle anderen Standards sind auf die Abschlüsse von Altersversorgungsplänen anzuwenden, soweit sie nicht durch diesen Standard ersetzt werden.
- 3 Dieser Standard befasst sich mit der Bilanzierung und Berichterstattung eines Plans für die Gesamtheit aller Begünstigten. Er beschäftigt sich nicht mit Berichten an einzelne Begünstigte im Hinblick auf ihre Altersversorgungsansprüche.
- 4 IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* behandelt die Bestimmung der Aufwendungen für Versorgungsleistungen in den Abschlüssen von Arbeitgebern, die über solche Pläne verfügen. Der vorliegende Standard ergänzt daher IAS 19.
- 5 Ein Altersversorgungsplan kann entweder beitrags- oder leistungsorientiert sein. Bei vielen ist die Schaffung getrennter Fonds erforderlich, in die Beiträge einbezahlt und aus denen die Versorgungsleistungen ausbezahlt werden; die Fonds können, müssen aber nicht über folgende Merkmale verfügen: rechtliche Eigenständigkeit und Vorhandensein von Treuhändern. Dieser Standard gilt unabhängig davon, ob ein solcher Fonds geschaffen wurde und ob Treuhänder vorhanden sind.
- 6 Altersversorgungspläne, deren Vermögenswerte bei Versicherungsunternehmen angelegt werden, unterliegen denselben Rechnungslegungs- und Finanzierungsvorschriften wie selbstverwaltete Anlagen. Demgemäß fallen diese Pläne in den Anwendungsbereich dieses Standards, es sei denn, die Vereinbarung mit dem Versicherungsunternehmen ist im Namen eines bezeichneten Begünstigten oder einer Gruppe von Begünstigten abgeschlossen worden und die Verpflichtung aus der Versorgungszusage obliegt allein dem Versicherungsunternehmen.
- 7 Dieser Standard befasst sich nicht mit anderen Leistungsformen aus Arbeitsverhältnissen wie Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Vereinbarungen über später fällige Vergütungsbestandteile, Vergütungen bei Ausscheiden nach langer Dienstzeit, Vorruhestandsregelungen oder Sozialpläne, Gesundheits- und Fürsorgeregulungen oder Erfolgsbeteiligungen. Öffentliche Sozialversicherungssysteme sind von dem Anwendungsbereich dieses Standards ebenfalls ausgeschlossen.

DEFINITIONEN

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

***Altersversorgungspläne* sind Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen seinen Mitarbeitern Versorgungsleistungen bei oder nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt (entweder in Form einer Jahresrente oder in Form einer einmaligen Zahlung), sofern solche Versorgungsleistungen bzw. die dafür erbrachten Beiträge vor der Pensionierung der Mitarbeiter aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung oder aufgrund der betrieblichen Praxis bestimmt oder geschätzt werden können.**

***Beitragsorientierte Pläne* sind Altersversorgungspläne, bei denen die als Versorgungsleistung zu zahlenden Beträge durch die Beiträge zu einem Fonds und den daraus erzielten Anlageerträgen bestimmt werden.**

***Leistungsorientierte Pläne* sind Altersversorgungspläne, bei denen die als Versorgungsleistung zu zahlenden Beträge nach Maßgabe einer Formel bestimmt werden, die üblicherweise das Einkommen des Arbeitnehmers und/oder die Jahre seiner Dienstzeit berücksichtigt.**

Fondsfinanzierung ist der Vermögenstransfer vom Arbeitgeber zu einer vom Unternehmen getrennten Einheit (einem Fonds), um die Erfüllung künftiger Verpflichtungen zur Zahlung von Altersversorgungsleistungen sicherzustellen.

Außerdem werden im Rahmen dieses Standards die folgenden Begriffe verwendet:

Die **Begünstigten** sind die Mitglieder eines Altersversorgungsplans und andere Personen, die gemäß dem Plan Ansprüche auf Leistungen haben.

Das **für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen** umfasst alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplans, abzüglich der Verbindlichkeiten mit Ausnahme des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen.

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

Unverfallbare Leistungen sind erworbene Ansprüche auf künftige Leistungen, die nach den Bedingungen eines Altersversorgungsplans nicht von der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses abhängig sind.

- 9 Einige Altersversorgungspläne haben Geldgeber, die nicht mit den Arbeitgebern identisch sind; dieser Standard bezieht sich auch auf die Abschlüsse solcher Pläne.
- 10 Die Mehrzahl der Altersversorgungspläne beruht auf formalen Vereinbarungen. Einige Pläne sind ohne formale Grundlage, haben aber durch die bestehende Praxis des Arbeitgebers Verpflichtungscharakter erlangt. Selbst wenn einige Pläne den Arbeitgebern gestatten, ihre Verpflichtungen nach den Plänen einzuschränken, ist es im Allgemeinen für einen Arbeitgeber schwierig, einen Altersversorgungsplan außer Kraft zu setzen, wenn die Arbeitnehmer gehalten werden sollen. Für einen vertraglich geregelten Versorgungsplan gelten dieselben Grundsätze für Bilanzierung und Berichterstattung wie für einen Versorgungsplan ohne formale Grundlage.
- 11 Viele Altersversorgungspläne sehen die Bildung von separaten Fonds zur Entgegennahme von Beiträgen und für die Auszahlung von Leistungen vor. Solche Fonds können von Personen verwaltet werden, welche das Fondsvermögen in unabhängiger Weise betreuen. Diese Personen werden in einigen Ländern als Treuhänder bezeichnet. Der Begriff Treuhänder wird in diesem Standard verwendet, um solche Personen zu bezeichnen, und zwar unabhängig davon, ob ein Treuhandfonds gebildet worden ist.
- 12 Altersversorgungspläne werden im Regelfall entweder als beitragsorientierte Pläne oder als leistungsorientierte Pläne bezeichnet. Beide verfügen über ihre eigenen charakteristischen Merkmale. Gelegentlich bestehen Pläne, welche Merkmale von beiden aufweisen. Solche Mischpläne werden im Rahmen dieses Standards wie leistungsorientierte Pläne behandelt.

BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

13 Der Abschluss eines beitragsorientierten Plans hat eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens sowie eine Beschreibung der Grundsätze der Fondsfinanzierung zu enthalten.

- 14 Bei einem beitragsorientierten Plan ergibt sich die Höhe der zukünftigen Versorgungsleistungen für einen Begünstigten aus den Beiträgen des Arbeitgebers, des Begünstigten oder beiden sowie aus der Wirtschaftlichkeit und den Anlageerträgen des Fonds. Im Allgemeinen wird der Arbeitgeber durch seine Beiträge an den Fonds von seinen Verpflichtungen befreit. Die Beratung durch einen Versicherungsmathematiker ist im Regelfall nicht vorgeschrieben, obwohl eine solche Beratung manchmal in Anspruch genommen wird, um die künftigen Versorgungsleistungen, die sich unter Zugrundelegung der gegenwärtigen Beiträge und unterschiedlicher Niveaus zukünftiger Beiträge und Anlageerträge ergeben, zu schätzen.
- 15 Die Begünstigten sind an den Aktivitäten des Plans interessiert, da diese eine direkte Auswirkung auf die Höhe ihrer zukünftigen Versorgungsleistungen haben. Die Begünstigten möchten auch erfahren, ob Beiträge eingegangen sind und eine ordnungsgemäße Kontrolle stattgefunden hat, um ihre Ansprüche zu schützen. Ein Arbeitgeber hat ein Interesse an einer wirtschaftlichen und unparteiischen Durchführung des Plans.

16 Zielsetzung der Berichterstattung von beitragsorientierten Plänen ist die regelmäßige Bereitstellung von Informationen über den Plan und die Ertragskraft der Kapitalanlagen. Dieses Ziel wird im Allgemeinen durch die Bereitstellung eines Abschlusses erfüllt, der Folgendes enthält:

- a) eine Beschreibung der maßgeblichen Tätigkeiten in der Periode und der Auswirkung aller Änderungen in Bezug auf den Versorgungsplan sowie seiner Mitglieder und der Vertragsbedingungen,
- b) Aufstellungen zu den Geschäftsvorfällen und der Ertragskraft der Kapitalanlagen der Periode sowie zu der Vermögens- und Finanzlage des Versorgungsplans am Ende der Periode und
- c) eine Beschreibung der Kapitalanlagepolitik.

LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

17 Der Abschluss eines leistungsorientierten Plans hat zu enthalten entweder

- a) **eine Aufstellung, aus der Folgendes zu ersehen ist:**
 - i) **das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen,**
 - ii) **der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, wobei zwischen unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen unterschieden wird, und**
 - iii) **eine sich ergebende Vermögensüber- oder -unterdeckung, oder**
- b) **eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, einschließlich entweder**
 - i) **einer Angabe, die den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, unterschieden nach unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen, offen legt, oder**
 - ii) **eines Verweises auf diese Information in einem beigefügten Gutachten eines Versicherungsmathematikers.**

Falls zum Abschlussstichtag keine versicherungsmathematische Bewertung erfolgt ist, ist die aktuellste Bewertung als Grundlage heranzuziehen und ist der Bewertungsstichtag anzugeben.

18 Für die Zwecke des Paragraphen 17 sind dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen die gemäß den Regelungen des Plans für die bisher erbrachte Dienstzeit zugesagten Versorgungsleistungen zugrunde zu legen; hierbei dürfen entweder die gegenwärtigen oder die erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berücksichtigt werden, wobei die verwendete Rechnungsgrundlage anzugeben ist. Auch jede Änderung der versicherungsmathematischen Annahmen, die sich erheblich auf den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen ausgewirkt hat, ist anzugeben.

19 Der Abschluss hat die Beziehung zwischen dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen und dem für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögen sowie die Grundsätze für die über den Fonds erfolgende Finanzierung der zugesagten Versorgungsleistungen zu erläutern.

20 Die Zahlung zugesagter Versorgungsleistungen hängt bei einem leistungsorientierten Plan auch von dessen Vermögens- und Finanzlage und der Fähigkeit der Beitragszahler, auch künftig Beiträge zu leisten, sowie von der Ertragskraft der Kapitalanlagen in dem Fonds und der Wirtschaftlichkeit des Plans ab.

- 21 Ein leistungsorientierter Plan benötigt regelmäßige Beratung durch einen Versicherungsmathematiker, um seine Vermögens- und Finanzlage zu beurteilen, die Berechnungsannahmen zu überprüfen und um Empfehlungen für zukünftige Beitragsniveaus zu erhalten.
- 22 Ziel der Berichterstattung eines leistungsorientierten Plans ist es, in regelmäßigen Zeitabständen Informationen über seine Kapitalanlagen und Aktivitäten zu geben; diese müssen geeignet sein, das Verhältnis von angesammelten Ressourcen zu den Versorgungsleistungen im Zeitablauf zu beurteilen. Dieses Ziel wird im Allgemeinen durch die Bereitstellung eines Abschlusses erfüllt, der Folgendes enthält:
- a) eine Beschreibung der maßgeblichen Tätigkeiten in der Periode und der Auswirkung aller Änderungen in Bezug auf den Versorgungsplan sowie seiner Mitglieder und der Vertragsbedingungen,
 - b) Aufstellungen zu den Geschäftsvorfällen und der Ertragskraft der Kapitalanlagen in der Periode sowie zu der Vermögens- und Finanzlage des Versorgungsplans am Ende der Periode,
 - c) versicherungsmathematische Angaben, entweder als Teil der Aufstellungen oder durch einen separaten Bericht, und
 - d) eine Beschreibung der Kapitalanlagepolitik.

Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen

- 23 Der Barwert der zu erwartenden Zahlungen eines Altersversorgungsplans kann unter Verwendung der gegenwärtigen oder der bis zur Pensionierung der Begünstigten erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berechnet und berichtet werden.
- 24 Die Verwendung eines Ansatzes, der gegenwärtige Gehälter berücksichtigt, wird u. a. damit begründet, dass
- a) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, definiert als Summe der Beträge, die jedem einzelnen Begünstigten derzeit zuzuordnen sind, auf diese Weise objektiver bestimmt werden kann als bei Zugrundelegung der erwarteten künftigen Gehaltsniveaus, weil weniger Annahmen zu treffen sind,
 - b) auf eine Gehaltssteigerung zurückgehende Leistungserhöhungen erst zum Zeitpunkt der Gehaltssteigerung zu einer Verpflichtung des Plans werden und
 - c) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen unter dem Ansatz des gegenwärtigen Gehaltsniveaus im Falle einer Schließung oder Einstellung eines Versorgungsplans im Allgemeinen in enger Beziehung zu dem zu zahlenden Betrag steht.
- 25 Die Verwendung eines Ansatzes, der die erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berücksichtigt, wird u. a. damit begründet, dass
- a) Finanzinformationen ausgehend von der Prämisse der Unternehmensfortführung erstellt werden sollten, ohne Rücksicht darauf, dass Annahmen zu treffen und Schätzungen vorzunehmen sind;
 - b) sich bei Plänen, die auf das Entgelt zum Zeitpunkt der Pensionierung abstellen, die Leistungen nach den Gehältern zum Zeitpunkt oder nahe dem Zeitpunkt der Pensionierung bestimmen; daher sind Gehälter, Beitragsniveaus und Verzinsung zu projizieren; und
 - c) die Außerachtlassung künftiger Gehaltssteigerungen angesichts der Tatsache, dass der Finanzierung von Fonds überwiegend Gehaltsprojektionen zugrunde liegen, möglicherweise dazu führen kann, dass der Fonds eine offensichtliche Überdotierung aufweist, obwohl dies in Wirklichkeit nicht der Fall ist, oder er sich als angemessen dotiert darstellt, obwohl in Wirklichkeit eine Unterdotierung vorliegt.

- 26 Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwerts zugesagter Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Gehaltsniveaus in einem Abschluss des Plans dient als Hinweis auf die zum Zeitpunkt des Abschlusses bestehende Verpflichtung für erworbene Versorgungsleistungen. Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwerts zugesagter Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung der künftigen Gehälter dient ausgehend von der Prämisse der Unternehmensfortführung als Hinweis auf das Ausmaß der potenziellen Verpflichtung, wobei diese Prämisse im Allgemeinen die Grundlage der Fondsfinanzierung darstellt. Zusätzlich zur Angabe des versicherungsmathematischen Barwerts zugesagter Versorgungsleistungen sind eventuell ausreichende Erläuterungen nötig, um genau anzugeben, in welchem Umfeld dieser Wert zu verstehen ist. Eine derartige Erläuterung kann in Form von Informationen über die Angemessenheit der geplanten zukünftigen Fondsfinanzierung und der Finanzierungspolitik aufgrund der Gehaltsprojektionen erfolgen. Dies kann in den Abschluss oder in das Gutachten des Versicherungsmathematikers einbezogen werden.

Häufigkeit versicherungsmathematischer Bewertungen

- 27 In vielen Ländern werden versicherungsmathematische Bewertungen nicht häufiger als alle drei Jahre erstellt. Falls zum Abschlussstichtag keine versicherungsmathematische Bewertung erstellt wurde, ist die aktuellste Bewertung als Grundlage heranzuziehen und der Bewertungsstichtag anzugeben.

Inhalt des Abschlusses

- 28 Bei leistungsorientierten Plänen sind die Angaben in einem der nachfolgend beschriebenen Formate darzustellen, die die unterschiedliche Praxis bei der Angabe und Darstellung versicherungsmathematischer Informationen widerspiegeln:
- a) als Abschluss mit einer Aufstellung, die das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen, den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen und eine sich ergebende Vermögensüber- oder -unterdeckung zeigt. Der Abschluss des Plans beinhaltet auch Veränderungsrechnungen in Bezug auf das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen und den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen. Dem Abschluss kann auch ein separates versicherungsmathematisches Gutachten beigefügt sein, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen bestätigt;
 - b) als Abschluss mit einer Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens und einer Veränderungsrechnung in Bezug auf das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen; Der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen wird im Anhang angegeben. Dem Abschluss kann auch ein versicherungsmathematisches Gutachten beigefügt sein, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen bestätigt; oder
 - c) als Abschluss mit einer Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens und einer Veränderungsrechnung in Bezug auf das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen, wobei der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen in einem separaten versicherungsmathematischen Gutachten angegeben ist.

In jedem der gezeigten Formate kann dem Abschluss auch ein Bericht des Treuhänders in Form eines Berichtes des Managements sowie ein Kapitalanlagebericht beigefügt werden.

- 29 Die Befürworter der in den Paragraphen 28(a) und (b) gezeigten Formate vertreten die Auffassung, dass die Quantifizierung der zugesagten Versorgungsleistungen und anderer gemäß diesen Ansätzen gegebener Informationen es den Abschlussadressaten erleichtert, die gegenwärtige Lage des Plans und die Wahrscheinlichkeit, dass dieser seine Verpflichtungen erfüllen kann, zu beurteilen. Sie sind auch der Ansicht, dass die Abschlüsse in sich vollständig sein müssen und nicht auf begleitende Aufstellungen bauen dürfen. Mitunter wird jedoch auch die Auffassung vertreten, dass das unter Paragraph 28(a) beschriebene Format den Eindruck einer bestehenden Verbindlichkeit hervorrufen könnte, wobei der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen nach dieser Auffassung nicht alle Merkmale einer Verbindlichkeit besitzt.

- 30 Die Befürworter des in Paragraph 28(c) gezeigten Formats vertreten die Auffassung, dass der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen nicht in eine Aufstellung des für Versorgungsleistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, wie in Paragraph 28(a) gezeigt, einzubeziehen ist oder gemäß Paragraph 28 (b) im Anhang anzugeben ist, da dies einen direkten Vergleich mit dem Planvermögen nach sich ziehen würde und ein derartiger Vergleich nicht zulässig sein könnte. Dabei wird vorgebracht, dass Versicherungsmathematiker nicht notwendigerweise die versicherungsmathematischen Barwerte der zugesagten Versorgungsleistungen mit den Marktwerten der Kapitalanlagen vergleichen, sondern hierzu stattdessen möglicherweise den Barwert der aus diesen Kapitalanlagen erwarteten Mittelzuflüsse heranziehen. Daher ist es nach Auffassung derjenigen, die dieses Format bevorzugen, unwahrscheinlich, dass ein solcher Vergleich die generelle Beurteilung des Plans durch den Versicherungsmathematiker wiedergibt und so Missverständnisse entstehen. Zudem wird vorgebracht, dass die Informationen über die zugesagten Versorgungsleistungen, ob quantifiziert oder nicht, nur im gesonderten versicherungsmathematischen Gutachten aufgeführt werden sollten, da dort angemessene Erläuterungen gegeben werden können.
- 31 In diesem Standard wird die Auffassung akzeptiert, dass es gestattet werden sollte, die Angaben zu zugesagten Versorgungsleistungen in einem gesonderten versicherungsmathematischen Gutachten aufzuführen. Dagegen werden die Argumente gegen eine Quantifizierung des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen abgelehnt. Dementsprechend sind die in Paragraph 28(a) und (b) beschriebenen Formate gemäß diesem Standard akzeptabel. Dies gilt auch für das in Paragraph 28(c) beschriebene Format, sofern dem Abschluss das versicherungsmathematische Gutachten, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen aufzeigt, beigefügt wird und die Angaben einen Verweis auf das Gutachten enthalten.

ALLE PLÄNE

Bewertung des Planvermögens

- 32 **Die Kapitalanlagen des Altersversorgungsplans sind zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Bei marktfähigen Wertpapieren ist der beizulegende Zeitwert gleich dem Marktwert. Enthält ein Plan Kapitalanlagen, für die eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts nicht möglich ist, ist der Grund für die Nichtverwendung des beizulegenden Zeitwerts anzugeben.**
- 33 Bei marktfähigen Wertpapieren ist der beizulegende Zeitwert normalerweise gleich dem Marktwert, da dieser für die Wertpapiere zum Abschlussstichtag und für deren Ertragskraft der Periode den zweckmäßigsten Bewertungsmaßstab darstellt. Für Wertpapiere mit einem festen Rückkaufswert, die erworben wurden, um die Verpflichtungen des Plans oder bestimmte Teile davon abzudecken, können Beträge auf der Grundlage der endgültigen Rückkaufswerte unter Annahme einer bis zur Fälligkeit konstanten Rendite bilanziert werden. Ist eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts von Kapitalanlagen des Plans nicht möglich, wie im Fall einer hundertprozentigen Beteiligung an einem Unternehmen, ist der Grund für die Nichtverwendung des beizulegenden Zeitwerts anzugeben. In dem Maße, wie Kapitalanlagen zu anderen Beträgen als den Marktwerten oder beizulegenden Zeitwerten bilanziert werden, ist der beizulegende Zeitwert im Allgemeinen ebenfalls anzugeben. Die im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit des Fonds genutzten Vermögenswerte sind gemäß den entsprechenden Standards zu bilanzieren.

Angaben

- 34 **Im Abschluss eines leistungs- oder beitragsorientierten Altersversorgungsplans sind ergänzend folgende Angaben zu machen:**
- a) **eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens,**
 - b) **wesentliche Angaben zu Rechnungslegungsmethoden und**
 - c) **eine Beschreibung des Plans und der Auswirkung aller Änderungen im Plan während der Periode.**

35 Falls zutreffend, beinhalten Abschlüsse, die von Altersversorgungsplänen erstellt werden, Folgendes:

- a) eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, mit Angabe:
 - i) der in geeigneter Weise aufgliedernden Vermögenswerte zum Ende der Periode,
 - ii) der Grundlage der Bewertung der Vermögenswerte,
 - iii) der Einzelheiten zu jeder einzelnen Kapitalanlage, die entweder 5 % des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens oder 5 % einer Wertpapiergattung oder -art übersteigt,
 - iv) der Einzelheiten jeder Beteiligung am Arbeitgeber und
 - v) anderer Verbindlichkeiten als dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen,
- b) eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, die die folgenden Posten aufzeigt:
 - i) Arbeitgeberbeiträge,
 - ii) Arbeitnehmerbeiträge,
 - iii) Anlageerträge wie Zinsen und Dividenden,
 - iv) sonstige Erträge,
 - v) gezahlte oder zu zahlende Leistungen (beispielsweise aufgliedert nach Leistungen für Alterspensionen, Todes- und Erwerbsunfähigkeitsfälle sowie einmalige Zahlungen),
 - vi) Verwaltungsaufwand,
 - vii) andere Aufwendungen,
 - viii) Ertragsteuern,
 - ix) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Kapitalanlagen und Wertänderungen der Kapitalanlagen und
 - x) Vermögensübertragungen von und an andere/n Pläne/n,
- c) eine Beschreibung der Grundsätze der Fondsfinanzierung,
- d) bei leistungsorientierten Plänen der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen (eventuell unterschieden nach unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen) auf der Grundlage der gemäß diesem Plan zugesagten Versorgungsleistungen und der bereits geleisteten Dienstzeit sowie unter Berücksichtigung der gegenwärtigen oder der erwarteten künftigen Gehaltsniveaus; diese Angaben können in einem beigefügten versicherungsmathematischen Gutachten enthalten sein, das in Verbindung mit dem zugehörigen Abschluss zu lesen ist, und

- e) bei leistungsorientierten Plänen eine Beschreibung der maßgeblichen versicherungsmathematischen Annahmen und der zur Berechnung des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen verwendeten Methode.
- 36 Der Abschluss eines Altersversorgungsplans enthält eine Beschreibung des Plans, entweder als Teil des Abschlusses oder in einem separaten Bericht. Darin kann Folgendes enthalten sein:
- a) die Namen der Arbeitgeber und der vom Plan erfassten Arbeitnehmergruppen,
 - b) die Anzahl der Begünstigten, welche Leistungen erhalten, und die Anzahl der anderen Begünstigten, in geeigneter Gruppierung,
 - c) die Art des Plans — beitrags- oder leistungsorientiert,
 - d) eine Angabe dazu, ob Begünstigte an den Plan Beiträge leisten,
 - e) eine Beschreibung der den Begünstigten zugesagten Versorgungsleistungen,
 - f) eine Beschreibung aller Regelungen hinsichtlich einer Schließung des Plans und
 - g) Veränderungen in den Posten (a) bis (f) während der Periode, die durch den Abschluss behandelt wird.

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 37 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse von Altersversorgungsplänen für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1988 beginnen.
- 38 Mit der im Februar 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*, mit der IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* und das IFRS-Leitliniendokument 2 *Fällen von Wesentlichkeitsentscheidungen* geändert werden, wurde Paragraph 34 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 27

Einzelabschlüsse

ZIEL

- 1 Mit diesem Standard sollen die Vorschriften festgelegt werden, die für die Bilanzierung und Darstellung von Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen gelten, wenn ein Unternehmen einen Einzelabschluss aufstellt.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 **Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen anzuwenden, wenn ein Unternehmen sich dafür entscheidet oder durch lokale Vorschriften gezwungen ist, einen Einzelabschluss aufzustellen.**
- 3 Der vorliegende Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen Einzelabschlüsse zu erstellen haben. Er ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen einen Einzelabschluss aufstellt, der den International Financial Reporting Standards entspricht.

DEFINITIONEN

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

Ein Konzernabschluss ist der Abschluss eines Konzerns, in dem Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen so dargestellt werden, als handle es sich um ein einziges Unternehmen.

Einzelabschlüsse sind die von einem Unternehmen aufgestellten Abschlüsse, bei denen das Unternehmen vorbehaltlich der Vorschriften dieses Standards wählen kann, ob es seine Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen zu Anschaffungskosten, nach IFRS 9 *Finanzinstrumente*, oder nach der in IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* beschriebenen Equity-Methode bilanziert.

- 5 Die folgenden Begriffe sind in Anhang A von IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, Anhang A von IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, und Paragraph 3 von IAS 28 definiert:
 - Assoziiertes Unternehmen,
 - Beherrschung eines Beteiligungsunternehmens,
 - Equity-Methode,
 - Konzern,
 - Investmentgesellschaft,
 - Gemeinschaftliche Führung,
 - Gemeinschaftsunternehmen,
 - Gemeinschaftsunternehmen,
 - Mutterunternehmen,
 - Maßgeblicher Einfluss,
 - Tochterunternehmen.

- 6 Einzelabschlüsse werden zusätzlich zu einem Konzernabschluss oder dem Abschluss eines Investors vorgelegt, der keine Beteiligungen an Tochterunternehmen, sondern Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen hält, bei dem die Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen gemäß IAS 28 anhand der Equity-Methode zu bilanzieren sind, sofern nicht die in den Paragraphen 8–8A genannten Umstände vorliegen.
- 7 Der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder Partnerunternehmen eines Gemeinschaftsunternehmens ist, stellt keinen Einzelabschluss dar.
- 8 Ein Unternehmen, das nach Paragraph 4(a) von IFRS 10 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses oder nach Paragraph 17 von IAS 28 (in der 2011 geänderten Fassung) von der Anwendung der Equity-Methode befreit ist, kann einen Einzelabschluss als seinen einzigen Abschluss vorlegen.
- 8A Eine Investmentgesellschaft, die für die laufende Berichtsperiode und für alle dargestellten Vergleichsperioden verpflichtet ist, für alle ihre Tochterunternehmen die Ausnahme von der Konsolidierung nach Paragraph 31 von IFRS 10 anzuwenden, stellt als ihren einzigen Abschluss einen Einzelabschluss auf.

AUFSTELLUNG EINES EINZELABSCHLUSSES

- 9 **Ein Einzelabschluss ist mit Ausnahme der in Paragraph 10 aufgeführten Fälle gemäß allen maßgeblichen IFRS aufzustellen.**
- 10 **Stellt ein Unternehmen einen Einzelabschluss auf, so hat es Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen entweder**
 - a) **zu Anschaffungskosten oder**
 - b) **gemäß IFRS 9 oder**
 - c) **anhand der in IAS 28 beschriebenen Equity-Methode zu bilanzieren.**

Ein Unternehmen muss für alle Kategorien von Beteiligungen dieselben Rechnungslegungsmethoden anwenden. Zu Anschaffungskosten oder anhand der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen sind nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* zu bilanzieren, wenn sie als zur Veräußerung oder zur Ausschüttung gehalten eingestuft werden (oder zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung oder zur Ausschüttung gehalten eingestuft ist). Die Bewertung der nach IFRS 9 bilanzierten Beteiligungen wird unter diesen Umständen beibehalten.

- 11 Entscheidet sich ein Unternehmen nach Paragraph 18 von IAS 28 (in der 2011 geänderten Fassung) dafür, seine Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, so hat es diese Beteiligungen in seinem Einzelabschluss in derselben Weise zu bilanzieren.
- 11A Ist ein Mutterunternehmen nach Paragraph 31 von IFRS 10 verpflichtet, seine Beteiligung an einem Tochterunternehmen nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, so hat diese Beteiligung an einem Tochterunternehmen in seinem Einzelabschluss in derselben Weise zu bilanzieren.
- 11B Ein Mutterunternehmen, das den Status einer Investmentgesellschaft verliert oder erwirbt, hat diese Änderung seines Status ab dem Zeitpunkt, zu dem diese Änderung eintritt, wie folgt zu bilanzieren:
 - a) Wenn ein Unternehmen den Status einer Investmentgesellschaft verliert, hat es seine Beteiligung an einem Tochterunternehmen nach Paragraph 10 zu bilanzieren. Der Zeitpunkt der Statusänderung gilt als fiktives Erwerbsdatum. Bei der Bilanzierung der Beteiligung nach Paragraph 10 stellt der beizulegende Zeitwert des Tochterunternehmens zum fiktiven Erwerbsdatum die übertragene fiktive Gegenleistung dar.
 - i) [gestrichen]

ii) [gestrichen]

- b) Wenn ein Unternehmen den Status einer Investmentgesellschaft erwirbt, hat es eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Die Differenz zwischen dem bisherigen Buchwert des Tochterunternehmens und seinem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Statusänderung des Investors ist als Gewinn oder Verlust erfolgswirksam zu erfassen. Der kumulierte Betrag eines etwaigen zuvor im sonstigen Ergebnis für diese Tochterunternehmen erfassten Gewinns oder Verlusts wird so behandelt, als hätte die Investmentgesellschaft diese Tochterunternehmen zum Zeitpunkt der Statusänderung veräußert.

12 Dividenden aus einem Tochterunternehmen, einem Gemeinschaftsunternehmen oder einem assoziierten Unternehmen sind im Einzelabschluss des Unternehmens zu erfassen, wenn dem Unternehmen der Rechtsanspruch auf die Dividende entsteht. Die Dividende wird erfolgswirksam erfasst, sofern das Unternehmen sich nicht für die Anwendung der Equity-Methode entscheidet, bei der die Dividende als Verminderung des Buchwerts der Beteiligung erfasst wird.

13 Strukturiert ein Mutterunternehmen seinen Konzern um, indem es ein neues Unternehmen als Mutterunternehmen einsetzt, und dabei

- a) das neue Mutterunternehmen durch Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten im Tausch gegen bestehende Eigenkapitalinstrumente des ursprünglichen Mutterunternehmens die Beherrschung über das ursprüngliche Mutterunternehmen erlangt,
- b) die Vermögenswerte und Schulden des neuen Konzerns und des ursprünglichen Konzerns unmittelbar vor und nach der Umstrukturierung gleich sind und
- c) die Eigentümer des ursprünglichen Mutterunternehmens vor der Umstrukturierung unmittelbar vor und nach der Umstrukturierung die gleichen Anteile (absolut wie relativ) am Nettovermögen des ursprünglichen bzw. des neuen Konzerns halten,

und das neue Mutterunternehmen seine Beteiligung am ursprünglichen Mutterunternehmen nach Paragraph 10a in seinem Einzelabschluss erfasst, so hat das neue Mutterunternehmen als Anschaffungskosten den Buchwert seiner Beteiligung an den Eigenkapitalposten anzusetzen, die zum Zeitpunkt der Umstrukturierung im Einzelabschluss des ursprünglichen Mutterunternehmens ausgewiesen sind.

14 Auch ein Unternehmen, bei dem es sich nicht um ein Mutterunternehmen handelt, könnte ein neues Unternehmen als sein Mutterunternehmen einsetzen und dabei die in Paragraph 13 genannten Kriterien erfüllen. Für solche Umstrukturierungen gelten die Vorschriften des Paragraphen 13 ebenfalls. Verweise auf das „ursprüngliche Mutterunternehmen“ und den „ursprünglichen Konzern“ sind in einem solchen Fall als Verweise auf das „ursprüngliche Unternehmen“ zu verstehen.

ANGABEN

15 Ein Unternehmen hat bei den Angaben in seinem Einzelabschluss alle maßgeblichen IFRS, einschließlich der Vorschriften in den Paragraphen 16 und 17, anzuwenden.

16 Entscheidet sich ein Mutterunternehmen nach Paragraph 4 von IFRS 10, keinen Konzernabschluss aufzustellen, und stellt es stattdessen einen Einzelabschluss auf, so muss dieser folgende Angaben enthalten:

- a) die Tatsache, dass es sich bei dem Abschluss um einen Einzelabschluss handelt; dass von der Befreiung von der Konsolidierung Gebrauch gemacht wurde; Name und Hauptniederlassung (und Gründungsland, falls abweichend) des Unternehmens, dessen Konzernabschluss nach den Vorschriften der International Financial Reporting Standards zu Veröffentlichungszwecken erstellt wurde; und die Anschrift, unter welcher der Konzernabschluss erhältlich ist,
- b) eine Auflistung bedeutender Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe

- 18C Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung hat eine Investmentgesellschaft, die ihre Beteiligung an einem Tochterunternehmen bisher zu Anschaffungskosten bewertet hat, diese Beteiligung erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, als ob die Vorschriften dieses IFRS schon immer in Kraft gewesen wären. Die Investmentgesellschaft nimmt rückwirkend eine Anpassung für das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr sowie eine Anpassung der Gewinnrücklagen zu Beginn der unmittelbar vorausgehenden Periode um eine etwaige Differenz zwischen folgenden Werten vor:
- a) dem bisherigen Buchwert der Beteiligung und
 - b) dem beizulegenden Zeitwert der Beteiligung des Investors an dem Tochterunternehmen.
- 18D Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung hat eine Investmentgesellschaft, die ihre Beteiligung an einem Tochterunternehmen bisher zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet hat, diese Beteiligung auch weiterhin zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Der kumulierte Betrag etwaiger Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts, der bisher im sonstigen Ergebnis erfasst wurde, ist zu Beginn des dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahrs in die Gewinnrücklagen umzugliedern.
- 18E Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung darf eine Investmentgesellschaft ihre bisherige Bilanzierung eines Anteils an einem Tochterunternehmen, für den sie bisher die in Paragraph 10 vorgesehene Möglichkeit zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gemäß IFRS 9 in Anspruch genommen hat, nicht anpassen.
- 18F Bis zur erstmaligen Anwendung von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* hat eine Investmentgesellschaft die beizulegenden Zeitwerte zu verwenden, die bisher den Investoren oder dem Management vorgelegt wurden, sofern diese Werte dem Betrag entsprechen, zu dem die Beteiligung am Tag der Bewertung zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern zu marktüblichen Bedingungen hätte getauscht werden können.
- 18G Ist die Bewertung einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen gemäß den Paragraphen 18C–18F undurchführbar (im Sinne von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*), hat eine Investmentgesellschaft die Vorschriften dieses IFRS zu Beginn der frühesten Periode anzuwenden, für die eine Anwendung der Paragraphen 18C–18F durchführbar ist; dies kann die aktuelle Berichtsperiode sein. Der Investor hat rückwirkend eine Anpassung für das Geschäftsjahr vorzunehmen, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgeht, es sei denn, der Beginn der frühesten Periode, für die die Anwendung dieses Paragraphen durchführbar ist, ist die aktuelle Berichtsperiode. Liegt der Zeitpunkt, zu dem die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des Tochterunternehmens für die Investmentgesellschaft durchführbar ist, vor dem Beginn der unmittelbar vorausgehenden Berichtsperiode, hat der Investor zu Beginn der unmittelbar vorausgehenden Berichtsperiode eine Anpassung des Eigenkapitals um eine etwaige Differenz zwischen folgenden Werten vorzunehmen:
- a) dem bisherigen Buchwert der Beteiligung und
 - b) dem beizulegenden Zeitwert der Beteiligung des Investors an dem Tochterunternehmen.
- Ist die früheste Periode, für die eine Anwendung dieses Paragraphen durchführbar ist, die aktuelle Berichtsperiode, so ist die Anpassung des Eigenkapitals zu Beginn der aktuellen Berichtsperiode zu erfassen.
- 18H Hat eine Investmentgesellschaft vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der durch die Verlautbarung *Investmentgesellschaften* vorgenommenen Änderungen eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen veräußert oder die Beherrschung über das Tochterunternehmen verloren, so ist sie nicht verpflichtet, für diese Beteiligung eine Anpassung der bisherigen Bilanzierung vorzunehmen.
- 18I Ungeachtet der Verweise auf das Geschäftsjahr, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgeht (die „unmittelbar vorausgehende Berichtsperiode“) in den Paragraphen 18C–18G kann ein Unternehmen auch angepasste Vergleichsinformationen für frühere dargestellte Perioden vorlegen, ist dazu aber nicht verpflichtet. Legt ein Unternehmen angepasste Vergleichsinformationen für frühere Perioden vor, sind alle Verweise auf die „unmittelbar vorausgehende Berichtsperiode“ in den Paragraphen 18C–18G als die „früheste dargestellte angepasste Vergleichsperiode“ zu verstehen. Stellt ein Unternehmen für frühere Perioden keine angepassten Vergleichsinformationen dar, hat es die nicht angepassten Informationen klar zu kennzeichnen; außerdem hat es darauf hinzuweisen, dass diese Informationen auf einer anderen Grundlage beruhen, und diese Grundlage zu erläutern.

- 18J Durch die im August 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Equity-Methode in Einzelabschlüssen* (Equity Method in Separate Financial Statements) (Änderungen an IAS 27) wurden die Paragraphen 4–7, 10, 11B und 12 geändert. Diese Änderungen sind nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

Verweise auf IFRS 9

- 19 Wendet ein Unternehmen diesen Standard an, aber noch nicht IFRS 9, so ist jeder Verweis auf IFRS 9 als Verweis auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* zu verstehen.

RÜCKNAHME VON IAS 27 (2008)

- 20 Dieser Standard wird gleichzeitig mit IFRS 10 veröffentlicht. Die beiden IFRS ersetzen zusammen IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (in der 2008 geänderten Fassung).