

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

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

*Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*

## ZIELSETZUNG

- 1 Zielsetzung dieses IFRS ist es sicherzustellen, dass der *erste IFRS-Abschluss* eines Unternehmens und dessen Zwischenberichte, die einen Teil der in diesem ersten Abschluss erfassten Periode abdecken, hochwertige Informationen enthalten, die
- a) für Abschlussadressaten transparent und über alle dargestellten Perioden hinweg vergleichbar sind,
  - b) einen geeigneten Ausgangspunkt für die Rechnungslegung gemäß den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* darstellen und
  - c) zu Kosten erstellt werden können, die den Nutzen nicht übersteigen.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Ein Unternehmen hat diesen IFRS auf
- a) seinen ersten IFRS-Abschluss und
  - b) ggf. jeden Zwischenbericht, den es gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt und der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, anzuwenden.
- 3 Der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens ist der erste Abschluss des Geschäftsjahrs, in dem das Unternehmen die IFRS durch eine in diesem Abschluss enthaltene ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS anwendet. Ein Abschluss gemäß IFRS ist der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens, falls das Unternehmen beispielsweise
- a) seinen letzten vorherigen Abschluss
    - i) gemäß nationalen Vorschriften, die nicht in jeder Hinsicht mit IFRS übereinstimmen,
    - ii) in jeder Hinsicht entsprechend den IFRS, jedoch ohne eine in dem Abschluss enthaltene ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS,
    - iii) mit einer ausdrücklichen Erklärung der Übereinstimmung mit einigen, jedoch nicht allen IFRS,
    - iv) gemäß nationalen, von IFRS abweichenden Vorschriften unter Verwendung einzelner IFRS zur Berücksichtigung von Posten, für die keine nationalen Vorgaben bestanden, oder
    - v) gemäß nationalen Vorschriften mit einer Überleitung einiger Beträge auf gemäß IFRS ermittelte Beträge erstellt hat,
  - b) nur zur internen Nutzung einen Abschluss gemäß IFRS erstellt hat, ohne diesen den Eigentümern des Unternehmens oder sonstigen externen Abschlussadressaten zur Verfügung zu stellen,
  - c) für Konsolidierungszwecke ein Konzernberichtspaket gemäß IFRS erstellt hat, ohne einen kompletten Abschluss gemäß Definition in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) zu erstellen, oder
  - d) für frühere Perioden keine Abschlüsse vorgelegt hat.
- 4 Dieser IFRS ist anzuwenden, falls ein Unternehmen zum ersten Mal IFRS anwendet. Er ist nicht anzuwenden, falls ein Unternehmen beispielsweise
- a) keine weiteren Abschlüsse gemäß nationalen Vorschriften mehr vorlegt und in der Vergangenheit solche Abschlüsse sowie zusätzliche Abschlüsse mit einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Bestätigung der Übereinstimmung mit den IFRS vorgelegt hat,

- b) im vorigen Jahr Abschlüsse gemäß nationalen Vorschriften vorgelegt hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS enthalten, oder
- c) im vorigen Jahr Abschlüsse vorgelegt hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS enthalten, selbst wenn die Abschlussprüfer für diese Abschlüsse einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt haben.
- 4A Unbeschadet der Vorschriften in den Paragraphen 2 und 3 muss ein Unternehmen, das die IFRS in einer früheren Berichtsperiode angewendet hat, dessen letzter Jahresabschluss aber keine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS enthielt, entweder diesen IFRS oder die IFRS rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* so anwenden, als hätte das Unternehmen die IFRS kontinuierlich angewendet.
- 4B Entscheidet sich ein Unternehmen gegen die Anwendung dieses IFRS gemäß Paragraph 4A, hat es dennoch zusätzlich zu den Angabepflichten von IAS 8 die Angabepflichten in den Paragraphen 23A–23B von IFRS 1 zu erfüllen.
- 5 Dieser IFRS gilt nicht für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das die IFRS bereits anwendet. Solche Änderungen werden in
- a) den Vorschriften hinsichtlich der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden in IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* und
- b) spezifischen Übergangsvorschriften anderer IFRS behandelt.

#### ANSATZ UND BEWERTUNG

##### **IFRS-Eröffnungsbilanz**

- 6 Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS hat ein Unternehmen eine IFRS-Eröffnungsbilanz zu erstellen und vorzulegen. Diese stellt den Ausgangspunkt seiner Rechnungslegung gemäß IFRS dar.

##### **Rechnungslegungsmethoden**

- 7 Ein Unternehmen hat in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz und für alle in seinem ersten IFRS-Abschluss dargestellten Perioden dieselben Rechnungslegungsmethoden anzuwenden. Diese Rechnungslegungsmethoden müssen allen IFRS entsprechen, die am Ende seiner ersten IFRS-Berichtsperiode gelten (mit Ausnahme der in den Paragraphen 13–19 sowie den Anhängen B–E genannten Fälle).
- 8 Ein Unternehmen darf keine unterschiedlichen, früher geltenden IFRS-Versionen anwenden. Ein neuer, noch nicht verbindlicher IFRS darf von einem Unternehmen angewendet werden, falls für diesen IFRS eine frühere Anwendung zulässig ist.

#### **Beispiel: Einheitliche Anwendung der jüngsten IFRS-Versionen**

##### **Hintergrund**

Das Ende der ersten IFRS-Berichtsperiode von Unternehmen A ist der 31. Dezember 20X5. Unternehmen A entschließt sich, in diesem Abschluss lediglich Vergleichsinformationen für ein Jahr darzustellen (siehe Paragraph 21). Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist daher der Beginn des Geschäftsjahrs am 1. Januar 20X4 (oder entsprechend das Ende des Geschäftsjahrs am 31. Dezember 20X3). Unternehmen A hat seinen Abschluss jedes Jahr zum 31. Dezember (bis einschließlich zum 31. Dezember 20X4) nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgelegt.

##### **Anwendung der Vorschriften**

Unternehmen A hat die IFRS anzuwenden, die für Perioden gelten, die am 31. Dezember 20X5 enden, und zwar

- a) bei der Erstellung und Darstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 20X4 und

b) bei der Erstellung und Darstellung seiner Bilanz zum 31. Dezember 20X5 (einschließlich der Vergleichszahlen für 20X4), seiner Gesamtergebnisrechnung, seiner Eigenkapitalveränderungsrechnung und seiner Kapitalflussrechnung für das Jahr bis zum 31. Dezember 20X5 (einschließlich der Vergleichszahlen für 20X4) sowie der Angaben (einschließlich Vergleichsinformationen für 20X4).

Falls ein neuer IFRS noch nicht verbindlich ist, aber eine frühere Anwendung zulässt, darf Unternehmen A diesen IFRS in seinem ersten IFRS-Abschluss anwenden, ist dazu jedoch nicht verpflichtet.

- 9 Die Übergangsvorschriften anderer IFRS gelten für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet; sie gelten nicht für den Übergang eines *erstmaligen Anwenders* auf IFRS, mit Ausnahme der in den Anhängen B–E beschriebenen Regelungen.
- 10 Mit Ausnahme der in den Paragraphen 13–19 und den Anhängen B–E beschriebenen Fälle ist ein Unternehmen dazu verpflichtet, in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz
- a) alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, deren Ansatz nach den IFRS vorgeschrieben ist,
  - b) keine Posten als Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen, falls die IFRS deren Ansatz nicht erlauben,
  - c) alle Posten umzugliedern, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als eine bestimmte Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt wurden, gemäß den IFRS jedoch eine andere Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals darstellen, und
  - d) die IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.
- 11 Die Rechnungslegungsmethoden, die ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz verwendet, können sich von den Methoden der zum selben Zeitpunkt verwendeten vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze unterscheiden. Die sich ergebenden Anpassungen resultieren aus Ereignissen und Geschäftsvorfällen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Ein Unternehmen hat solche Anpassungen daher zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS direkt in den Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen.
- 12 Dieser IFRS legt zwei Arten von Ausnahmen von dem Grundsatz fest, dass die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens mit den Vorschriften aller IFRS übereinzustimmen hat:
- a) Die Paragraphen 14–17 und Anhang B verbieten die rückwirkende Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS.
  - b) Die Anhänge C–E befreien von einigen Vorschriften anderer IFRS.

#### **Ausnahmen zur rückwirkenden Anwendung anderer IFRS**

- 13 Dieser IFRS verbietet die rückwirkende Anwendung bestimmter Aspekte anderer IFRS. Diese Ausnahmen sind in den Paragraphen 14–17 und in Anhang B dargelegt.

#### *Schätzungen*

- 14 **Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen gemäß IFRS vorgenommene Schätzungen eines Unternehmens mit Schätzungen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu demselben Zeitpunkt (nach Anpassungen zur Berücksichtigung unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden) übereinstimmen, es sei denn, es liegen objektive Anhaltspunkte vor, dass diese Schätzungen fehlerhaft waren.**
- 15 Ein Unternehmen kann nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Informationen zu Schätzungen erhalten, die es nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hatte. Gemäß Paragraph 14 muss ein Unternehmen diese Informationen wie nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag im Sinne von IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* behandeln. Der Zeitpunkt des Übergangs eines Unternehmens auf IFRS sei beispielsweise der 1. Januar 20X4. Am 15. Juli 20X4 werden neue Informationen bekannt, die eine Korrektur der am 31. Dezember 20X3 nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommenen Schätzungen notwendig machen. Das Unternehmen darf diese neuen Informationen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigen (es sei denn, die Schätzungen müssen wegen unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden angepasst werden oder es liegen objektive Anhaltspunkte vor, dass sie fehlerhaft waren). Stattdessen hat das Unternehmen die neuen Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung (oder ggf. im sonstigen Ergebnis) des Geschäftsjahrs zum 31. Dezember 20X4 zu berücksichtigen.

- 16 Ein Unternehmen hat unter Umständen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Schätzungen gemäß IFRS vorzunehmen, die für diesen Zeitpunkt nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht vorgeschrieben waren. Um mit IAS 10 übereinzustimmen, müssen diese Schätzungen gemäß IFRS die Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS wiedergeben. Insbesondere Schätzungen von Marktpreisen, Zinssätzen oder Wechselkursen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen den Marktbedingungen dieses Zeitpunkts entsprechen.
- 17 Die Paragraphen 14–16 gelten für die IFRS-Eröffnungsbilanz. Sie gelten auch für eine Vergleichsperiode, die in dem ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens dargestellt wird; in diesem Fall werden die Verweise auf den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS durch Verweise auf das Ende der Vergleichsperiode ersetzt.

#### **Befreiungen von anderen IFRS**

- 18 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der in den Anhängen C–E aufgeführten Befreiungen in Anspruch nehmen. Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.
- 19 [gestrichen]

#### **DARSTELLUNG UND ANGABEN**

- 20 Dieser IFRS enthält keine Befreiungen von den Darstellungs- und Angabepflichten anderer IFRS.

#### **Vergleichsinformationen**

- 21 Der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens hat mindestens drei Bilanzen, zwei Gesamtergebnisrechnungen, zwei gesonderte Gewinn- und Verlustrechnungen (falls erstellt), zwei Kapitalflussrechnungen und zwei Eigenkapitalveränderungsrechnungen sowie die zugehörigen Anhangangaben, einschließlich Vergleichsinformationen für alle vorgelegten Abschlussbestandteile, zu enthalten.

#### *Nicht mit IFRS übereinstimmende Vergleichsinformationen und Zusammenfassungen historischer Daten*

- 22 Einige Unternehmen veröffentlichen Zusammenfassungen ausgewählter historischer Daten für Perioden vor der ersten Periode, für die sie vollständige Vergleichsinformationen gemäß IFRS bekannt geben. Nach diesem IFRS müssen solche Zusammenfassungen nicht die Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS erfüllen. Des Weiteren stellen einige Unternehmen Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach IAS 1 vorgeschriebene Vergleichsinformationen dar. In Abschlüssen mit Zusammenfassungen historischer Daten oder Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen hat ein Unternehmen
- a) die vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechenden Informationen deutlich als nicht gemäß IFRS erstellt zu kennzeichnen und
- b) die wichtigsten Anpassungsarten anzugeben, die für eine Übereinstimmung mit IFRS notwendig wären. Eine Quantifizierung dieser Anpassungen muss das Unternehmen nicht vornehmen.

#### **Erläuterung des Übergangs auf IFRS**

- 23 **Ein Unternehmen hat zu erläutern, wie sich der Übergang von vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS auf seine dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie seine Zahlungsströme ausgewirkt hat.**
- 23A Ein Unternehmen, das die IFRS in einer früheren Periode wie in Paragraph 4A beschrieben angewendet hat, hat Folgendes anzugeben:
- a) den Grund, aus dem es die IFRS nicht mehr angewendet hat, und
- b) den Grund, aus dem es die IFRS erneut anwendet.
- 23B Entscheidet sich ein Unternehmen gemäß Paragraph 4A gegen die Anwendung von IFRS 1, hat es die Gründe zu erläutern, aus denen es sich dafür entscheidet, die IFRS so anzuwenden, als hätte es die IFRS kontinuierlich angewendet.

*Überleitungsrechnungen*

- 24 Um Paragraph 23 zu entsprechen, hat der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens folgende Bestandteile zu enthalten:
- a) Überleitungen des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Eigenkapitals auf das Eigenkapital gemäß IFRS für die beiden folgenden Zeitpunkte:
    - i) den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und
    - ii) das Ende der letzten Periode, die in dem letzten, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Jahresabschluss des Unternehmens dargestellt wurde.
  - b) eine Überleitung des Gesamtergebnisses, das im letzten Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen wurde, auf das Gesamtergebnis derselben Periode nach IFRS. Den Ausgangspunkt für diese Überleitung bildet das Gesamtergebnis nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für die betreffende Periode bzw., wenn ein Unternehmen kein Gesamtergebnis ausgewiesen hat, das Ergebnis nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen.
  - c) falls das Unternehmen bei der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum ersten Mal Wertminderungsaufwendungen erfasst oder aufgeholt hat, die Angaben nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*, die notwendig gewesen wären, falls das Unternehmen diese Wertminderungsaufwendungen oder Wertaufholungen in der Periode erfasst hätte, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS beginnt.
- 25 Die nach Paragraph 24(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen müssen ausreichend detailliert sein, damit die Adressaten die wesentlichen Anpassungen der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung nachvollziehen können. Falls ein Unternehmen im Rahmen seiner vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze eine Kapitalflussrechnung vorgelegt hat, hat es auch die wesentlichen Anpassungen der Kapitalflussrechnung zu erläutern.
- 26 Falls ein Unternehmen auf Fehler aufmerksam wird, die im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze entstanden sind, ist in den nach Paragraph 24(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen die Korrektur solcher Fehler von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden abzugrenzen.
- 27 IAS 8 gilt nicht für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, die ein Unternehmen bei erstmaliger Anwendung der IFRS oder vor der Vorlage seines ersten IFRS-Abschlusses vornimmt. Die Vorschriften von IAS 8 zu Änderungen der Rechnungslegungsmethoden gelten für den ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens daher nicht.
- 27A Ändert ein Unternehmen in der von seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode seine Rechnungslegungsmethoden oder die Inanspruchnahme der in diesem IFRS vorgesehenen Befreiungen, so hat es die zwischen seinem ersten IFRS-Zwischenbericht und seinem ersten IFRS-Abschluss vorgenommenen Änderungen gemäß Paragraph 23 zu erläutern und die in Paragraph 24 (a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen zu aktualisieren.
- 28 Falls ein Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse vorgelegt hat, hat es in seinem ersten IFRS-Abschluss darauf hinzuweisen.

*Designation finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten*

- 29 Gemäß Paragraph D19A kann ein Unternehmen einen bislang angesetzten finanziellen Vermögenswert als einen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert designieren. In diesem Fall hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der so designierten finanziellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Designation sowie deren Einstufung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.
- 29A Gemäß Paragraph D19 kann ein Unternehmen eine bislang angesetzte finanzielle Verbindlichkeit als eine erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeit designieren. In diesem Fall hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der so designierten finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Designation sowie deren Einstufung und den Buchwert aus dem vorhergehenden Abschluss anzugeben.

*Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

- 30 Falls ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz für eine Sachanlage, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, einen immateriellen Vermögenswert oder ein Nutzungsrecht (siehe Paragraphen D5 und D7) den beizulegenden Zeitwert als Ersatz für den für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert verwendet, sind in dem ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens für jeden einzelnen Bilanzposten der IFRS-Eröffnungsbilanz Folgendes anzugeben:
- a) die Summe dieser beizulegenden Zeitwerte und
  - b) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

*Verwendung des als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Werts für Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen*

- 31 Entsprechend hat ein Unternehmen, das in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz einen als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Wert für eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen in seinem Einzelabschluss (siehe Paragraph D15) verwendet, im ersten IFRS-Einzelabschluss des Unternehmens Folgendes anzugeben:
- a) die Summe der als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Werte für diejenigen Beteiligungen, deren als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzter Wert ihrem gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwert entspricht,
  - b) die Summe der als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Werte für diejenigen Beteiligungen, deren als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzter Wert dem beizulegenden Zeitwert entspricht, und
  - c) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

*Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts für Vermögenswerte aus Öl und Gas*

- 31A Nimmt ein Unternehmen die in Paragraph D8A(b) genannte Befreiung für Vermögenswerte aus Öl und Gas in Anspruch, so hat es dies sowie die Grundlage anzugeben, auf der die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwerte zugeordnet wurden.

*Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts bei preisregulierten Geschäftsvorfällen*

- 31B Nimmt ein Unternehmen die in Paragraph D8B vorgesehene Befreiung für preisregulierte Geschäftsvorfälle in Anspruch, hat es dies anzugeben und zu erläutern, auf welcher Grundlage die Buchwerte nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmt wurden.

*Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts nach einer ausgeprägten Hochinflation*

- 31C Entscheidet sich ein Unternehmen aufgrund ausgeprägter Hochinflation (siehe die Paragraphen D26–D30) dafür, Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verwenden, muss der erste IFRS-Abschluss des Unternehmens eine Erläuterung enthalten, wie und warum das Unternehmen eine funktionale Währung verwendet und dann wieder aufgegeben hat, die einer ausgeprägten Hochinflation unterliegt.

*Zwischenberichte*

- 32 Um Paragraph 23 zu entsprechen, hat ein Unternehmen, falls es einen Zwischenbericht nach IAS 34 vorlegt, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, zusätzlich zu den Vorschriften aus IAS 34 die folgenden Vorschriften zu erfüllen:
- a) Falls das Unternehmen für die vergleichbare Zwischenberichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahrs ebenfalls einen Zwischenbericht vorgelegt hat, hat jeder dieser Zwischenberichte Folgendes zu enthalten:
    - i) eine Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Eigenkapitals zum Ende der vergleichbaren Zwischenberichtsperiode auf das Eigenkapital gemäß IFRS zum selben Zeitpunkt und

- ii) eine Überleitung auf das nach IFRS ermittelte Gesamtergebnis für die vergleichbare Zwischenberichtsperiode (die aktuelle und die von Beginn des Geschäftsjahrs bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführte). Als Ausgangspunkt für diese Überleitung ist das Gesamtergebnis zu verwenden, das nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für diese Periode ermittelt wurde, bzw., wenn ein Unternehmen kein Gesamtergebnis ausgewiesen hat, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Gewinn oder Verlust.
- b) Zusätzlich zu den unter (a) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen hat der erste Zwischenbericht eines Unternehmens nach IAS 34, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die in Paragraph 24 (a) und (b) beschriebenen Überleitungsrechnungen (ergänzt um die in den Paragraphen 25 und 26 vorgeschriebenen Einzelheiten) oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument zu enthalten, das diese Überleitungsrechnungen enthält.
- c) Ändert ein Unternehmen seine Rechnungslegungsmethoden oder die Inanspruchnahme der in diesem IFRS vorgesehenen Befreiungen, so hat es die Änderungen in jedem dieser Zwischenberichte gemäß Paragraph 23 zu erläutern und die unter (a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen zu aktualisieren.
- 33 IAS 34 schreibt Mindestangaben vor, die auf der Annahme basieren, dass die Adressaten der Zwischenberichte auch Zugriff auf die jüngsten Jahresabschlüsse haben. IAS 34 schreibt jedoch auch vor, dass ein Unternehmen alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben hat, die für das Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind. Falls ein erstmaliger Anwender in seinem letzten Jahresabschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen daher keine Informationen veröffentlicht hat, die zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperioden wesentlich sind, hat sein Zwischenbericht diese Informationen anzugeben oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument zu beinhalten, das diese enthält.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 34 Ein Unternehmen hat diesen IFRS anzuwenden, falls der Zeitraum seines ersten IFRS-Abschlusses am 1. Juli 2009 oder danach beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 35 Die Änderungen in den Paragraphen D1(n) und D23 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 23 *Fremdkapitalkosten* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 36 Durch IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 19, C1 und C4(f) und (g) geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 37 Durch IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (in der 2008 geänderten Fassung) wurden die Paragraphen B1 und B7 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 38 Durch *Anschaffungskosten von Beteiligungen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen* (Änderungen an IFRS 1 und IAS 27), veröffentlicht im Mai 2008, wurden die Paragraphen 31, D1(g), D14 und D15 eingefügt. Diese Paragraphen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Paragraphen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39 Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph B7 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.
- 39A Durch *Zusätzliche Befreiungen für erstmalige Anwender* (Änderungen an IFRS 1), veröffentlicht im Juli 2009, wurden die Paragraphen 31A, D8A, D9A und D21A eingefügt und Paragraph D1(c), (d) und (l) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39B [gestrichen]
- 39C Durch IFRIC 19 *Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente* wurde Paragraph D25 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRIC 19 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

- 39D [gestrichen]
- 39E Durch die *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurden die Paragraphen 27A, 31B und D8B eingefügt und die Paragraphen 27, 32, D1(c) und D8 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Unternehmen, die in Perioden vor Inkrafttreten von IFRS 1 auf IFRS umgestellt oder IFRS 1 in einer früheren Periode angewendet haben, dürfen die Änderung an Paragraph D8 im ersten Geschäftsjahr nach Inkrafttreten der Änderung rückwirkend anwenden. Wendet ein Unternehmen Paragraph D8 rückwirkend an, so hat es dies anzugeben.
- 39F [gestrichen]
- 39G [gestrichen]
- 39H Durch *Ausgeprägte Hochinflation und Beseitigung der festen Zeitpunkte für erstmalige Anwender* (Änderungen an IFRS 1), veröffentlicht im Dezember 2010, wurden die Paragraphen B2, D1 und D20 geändert und die Paragraphen 31C und D26–D30 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 39I Durch IFRS 10 *Konzernabschlüsse* und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 31, B7, C1, D1, D14 und D15 geändert und wurde Paragraph D31 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39J Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 19 gestrichen und die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Anhang A sowie die Paragraphen D15 und D20 wurden geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39K Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 21 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.
- 39L Durch IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) wurde Paragraph D1 geändert und wurden die Paragraphen D10 und D11 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 19 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39M Durch IFRIC 20 *Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks* wurde Paragraph D32 eingefügt und Paragraph D1 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRIC 20 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 39N Durch *Darlehen der öffentlichen Hand* (Änderungen an IFRS 1), veröffentlicht im März 2012, wurden die Paragraphen B1(f) und B10–B12 eingefügt. Diese Paragraphen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 39O Die Paragraphen B10 und B11 beziehen sich auf IFRS 9. Wendet ein Unternehmen zwar den vorliegenden Standard, aber noch nicht IFRS 9 an, so sind die Verweise auf IFRS 9 in den Paragraphen B10 und B11 als Verweise auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* zu verstehen.
- 39P Durch *Jährliche Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurden die Paragraphen 4A–4B und 23A–23B 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 Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39Q Durch *Jährliche Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph D23 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.
- 39R Durch *Jährliche Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph 21 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.

- 39S Durch *Konzernabschlüsse, Gemeinschaftliche Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen: Übergangsleitlinien* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12), veröffentlicht im Juni 2012, wurde Paragraph D31 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 11 (in der im Juni 2012 geänderten Fassung) an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 39T Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen D16 und D17 sowie Anhang C 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 enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 39U [gestrichen]
- 39V Durch IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten*, veröffentlicht im Januar 2014, wurde Paragraph D8B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen IFRS 14 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.
- 39W Durch die im Mai 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten* (Änderungen an IFRS 11) wurde Paragraph C5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Wendet ein Unternehmen Änderungen an IFRS 11 *Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten* (Änderungen an IFRS 11) auf eine frühere Periode an, so ist auch die Änderung an Paragraph C5 auf die frühere Periode anzuwenden.
- 39X Mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde(n) Paragraph D1 geändert, Paragraph D24 samt entsprechender Überschrift gestrichen und die Paragraphen D34–D35 samt entsprechender Überschriften eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39Y Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente* (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurden die Paragraphen 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 und D20 geändert, die Paragraphen 39B, 39G und 39U gestrichen und die Paragraphen 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 und E2 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39Z Mit der im August 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Equity-Methode in Einzelabschlüssen* (Equity Method in Separate Financial Statements) (Änderungen an IAS 27) wurde Paragraph D14 geändert und Paragraph D15A 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.
- 39AA [gestrichen]
- 39AB Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 30, C4, D1, D7, D8B und D9 geändert, Paragraph D9A gestrichen und die Paragraphen D9B–D9E eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AC Durch IFRIC 22 *Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen* wurde der Paragraph D36 eingefügt und der Paragraph D1 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRIC 22 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AD Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2014–2016*, veröffentlicht im Dezember 2016, wurden die Paragraphen 39L und 39T geändert und die Paragraphen 39D, 39F, 39AA und E3–E7 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.
- 39AE Durch IFRS 17 *Versicherungsverträge*, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen B1 und D1 geändert, die Überschrift vor Paragraph D4 und Paragraph D4 gestrichen und nach Paragraph B12 eine Überschrift und Paragraph B13 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AF Mit IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung* wurde Paragraph E8 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRIC 23 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 39AG Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards 2018–2020*, veröffentlicht im Mai 2020, wurde Paragraph D1(f) geändert und Paragraph D13A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Berichtsperiode an, hat es dies anzugeben.

39AH Mit der im Mai 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* wurde Paragraph B1 geändert und Paragraph B14 hinzugefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre 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.

39AI Durch die im August 2023 veröffentlichte Verlautbarung *Mangelnde Umtauschbarkeit* (Änderungen an IAS 21) wurden die Paragraphen 31C und D27 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 21 (in der im August 2023 geänderten Fassung) an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IFRS 1 (VERÖFFENTLICHT 2003)

40 Dieser IFRS ersetzt IFRS 1 (veröffentlicht 2003 und geändert im Mai 2008).

## Anhang A

## Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

**Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS**

Der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem **ersten IFRS-Abschluss** vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht.

**Als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert**

Ein Wert, der zu einem bestimmten Zeitpunkt als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wird. Bei anschließenden planmäßigen Abschreibungen wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen den Ansatz des Vermögenswerts oder der Schuld ursprünglich zu diesem bestimmten Zeitpunkt vorgenommen hatte und dass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert entsprachen.

**Beizulegender Zeitwert**

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.)

**Erster IFRS-Abschluss**

Der erste Abschluss eines Geschäftsjahrs, in dem ein Unternehmen die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit den IFRS anwendet.

**Erste IFRS-Berichtsperiode**

Die letzte Berichtsperiode, auf die sich der **erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens** bezieht.

**Erstmaliger Anwender**

Ein Unternehmen, das seinen **ersten IFRS-Abschluss** darstellt.

**International Financial Reporting Standards (IFRS)**

Vom International Accounting Standards Board (IASB) veröffentlichte Standards und Interpretationen. Sie umfassen:

- a) International Financial Reporting Standards
- b) International Accounting Standards
- c) IFRIC-Interpretationen und
- d) SIC-Interpretationen <sup>(31)</sup>.

**IFRS-Eröffnungsbilanz**

Die Bilanz eines Unternehmens zum **Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS**.

**Vorherige Rechnungslegungsgrundsätze**

Die Rechnungslegungsbasis eines **erstmaligen Anwenders** unmittelbar vor der Anwendung der IFRS.

<sup>(31)</sup> Die IFRS-Definition wurde geändert, um den 2010 in der geänderten Satzung der IFRS-Stiftung vorgenommenen Namensänderungen Rechnung zu tragen.

*Anhang B***Ausnahmen zur rückwirkenden Anwendung anderer IFRS**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.*

B1 Ein Unternehmen hat folgende Ausnahmen anzuwenden:

- a) Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten (Paragrafen B2 und B3),
- b) Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Paragrafen B4–B6),
- c) nicht beherrschende Anteile (Paragraph B7),
- d) Einstufung und Bewertung von finanziellen Vermögenswerten (Paragrafen B8–B8C),
- e) Wertminderung finanzieller Vermögenswerte (Paragrafen B8D–B8G),
- f) eingebettete Derivate (Paragraph B9),
- g) Darlehen der öffentlichen Hand (Paragrafen B10–B12),
- h) Versicherungsverträge (Paragraph B13) und
- i) latente Steuern im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen und Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen (Paragraph B14).

**Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten**

B2 Ein erstmaliger Anwender hat die Ausbuchungsvorschriften in IFRS 9 prospektiv auf Transaktionen, die am oder nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auftreten, anzuwenden, es sei denn Paragraph B3 lässt etwas anderes zu. Zum Beispiel: Wenn ein erstmaliger Anwender nichtderivative finanzielle Vermögenswerte oder nichtderivative finanzielle Verbindlichkeiten nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen infolge einer vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattgefundenen Transaktion ausgebucht hat, ist ein Ansatz dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten gemäß IFRS nicht gestattet (es sei denn, ein Ansatz ist aufgrund einer späteren Transaktion oder eines späteren Ereignisses möglich).

B3 Unbeschadet des Paragraphen B2 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften in IFRS 9 rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Zeitpunkt anwenden, sofern die benötigten Informationen, um IFRS 9 auf infolge vergangener Transaktionen ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten anzuwenden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.

**Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen**

B4 Wie in IFRS 9 vorgeschrieben, hat ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS

- a) alle Derivate zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten und
- b) alle aus Derivaten entstandenen abgegrenzten Verluste und Gewinne, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wie Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden, auszubuchen.

- B5 Die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens darf keine Sicherungsbeziehung enthalten, welche die Kriterien für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen gemäß IFRS 9 nicht erfüllt (zum Beispiel viele Sicherungsbeziehungen, bei denen das Sicherungsinstrument eine alleinstehende geschriebene Option oder netto eine geschriebene Option ist oder bei denen das Grundgeschäft eine Nettoposition in einer Absicherung von Zahlungsströmen für ein anderes Risiko als ein Währungsrisiko ist). Falls ein Unternehmen jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Nettoposition als Grundgeschäft designiert hatte, darf es innerhalb dieser Nettoposition einen Einzelposten als Grundgeschäft gemäß IFRS oder eine Nettoposition, sofern diese die Vorschriften in Paragraph 6.6.1 von IFRS 9 erfüllt, designieren, falls es diesen Schritt spätestens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornimmt.
- B6 Wenn ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eine Transaktion als Sicherungsbeziehung designiert hat, die Sicherungsbeziehung jedoch nicht die Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen in IFRS 9 erfüllt, hat das Unternehmen die Paragraphen 6.5.6 und 6.5.7 von IFRS 9 anzuwenden, um die Bilanzierung der Sicherungsbeziehung zu beenden. Vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eingegangene Transaktionen dürfen nicht rückwirkend als Sicherungsbeziehungen designiert werden.

### **Nicht beherrschende Anteile**

- B7 Ein erstmaliger Anwender hat die folgenden Vorschriften von IFRS 10 prospektiv ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden:
- a) die Vorschrift in Paragraph B94, wonach das Gesamtergebnis auf die Eigentümer des Mutterunternehmens und die nicht beherrschenden Anteile selbst dann aufgeteilt wird, wenn dies dazu führt, dass die nicht beherrschenden Anteile einen Negativsaldo aufweisen,
  - b) die Vorschriften der Paragraphen 23 und B96 hinsichtlich der Bilanzierung von Änderungen der Eigentumsanteile des Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen, die nicht zu einem Verlust der Beherrschung führen, und
  - c) die Vorschriften der Paragraphen B97–B99 hinsichtlich der Bilanzierung des Verlusts der Beherrschung über ein Tochterunternehmen und die entsprechenden Vorschriften des Paragraphen 8A von IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*.

Wenn sich jedoch ein erstmaliger Anwender dafür entscheidet, IFRS 3 rückwirkend auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, hat er auch IFRS 10 im Einklang mit Paragraph C1 dieses IFRS anzuwenden.

### **Einstufung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte**

- B8 Ein Unternehmen hat auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände zu beurteilen, ob ein finanzieller Vermögenswert die Bedingungen in Paragraph 4.1.2 von IFRS 9 oder die Bedingungen in Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 erfüllt.
- B8A Wenn es undurchführbar ist, ein geändertes Element für den Zeitwert des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände zu beurteilen, hat ein Unternehmen die Eigenschaften der vertraglichen Zahlungsströme dieses finanziellen Vermögenswerts auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände zu beurteilen, ohne die Vorschriften in den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 in Bezug auf die Änderung des Elements für den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen. (In diesem Fall hat das Unternehmen auch Paragraph 42R von IFRS 7 anzuwenden; allerdings sind Verweise auf „Paragraph 7.2.4 von IFRS 9“ als Verweise auf diesen Paragraphen und Verweise auf den „erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts“ als „zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS“ zu verstehen.)
- B8B Wenn es undurchführbar ist zu beurteilen, ob der beizulegende Zeitwert des Elements vorzeitiger Rückzahlung gemäß Paragraph B4.1.12(c) von IFRS 9 auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände nicht signifikant ist, hat ein Unternehmen die Eigenschaften der vertraglichen Zahlungsströme dieses finanziellen Vermögenswerts auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände zu beurteilen, ohne die Ausnahme in Paragraph B4.1.12 von IFRS 9 in Bezug auf Elemente vorzeitiger Rückzahlung zu berücksichtigen. (In diesem Fall hat das Unternehmen auch Paragraph 42S von IFRS 7 anzuwenden; allerdings sind Verweise auf „Paragraph 7.2.5 von IFRS 9“ als Verweise auf diesen Paragraphen und Verweise auf den „erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts“ als „zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS“ zu verstehen.)

- B8C Wenn es für ein Unternehmen undurchführbar (im Sinne von IAS 8) ist, die Effektivzinsmethode gemäß IFRS 9 rückwirkend anzuwenden, entspricht der beizulegende Zeitwert des finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS dem neuen Bruttobuchwert dieses finanziellen Vermögenswerts oder den neuen fortgeführten Anschaffungskosten dieser finanziellen Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.

#### **Wertminderung finanzieller Vermögenswerte**

- B8D Ein Unternehmen hat die Wertminderungsvorschriften in Abschnitt 5.5 von IFRS 9 vorbehaltlich der Paragraphen B8E–B8G und E1–E2 rückwirkend anzuwenden.
- B8E Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS hat ein Unternehmen anhand von angemessenen und belastbaren Informationen, die ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand verfügbar sind, das Ausfallrisiko zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes dieses Finanzinstruments (oder bei Kreditzusagen und finanziellen Garantien gemäß Paragraph 5.5.6 von IFRS 9 den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Partei der unwiderruflichen Zusage wurde) zu bestimmen und mit dem Ausfallrisiko zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu vergleichen (siehe auch Paragraphen B7.2.2–B7.2.3 von IFRS 9).
- B8F Bei der Bestimmung, ob sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, kann ein Unternehmen Folgendes anwenden:
- a) die Vorschriften in den Paragraphen 5.5.10 und B5.5.22–B5.5.24 von IFRS 9 und
  - b) die widerlegbare Vermutung in Paragraph 5.5.11 von IFRS 9 in Bezug auf vertragliche Zahlungen, die mehr als 30 Tage überfällig sind, wenn ein Unternehmen die Wertminderungsvorschriften anwendet, nach denen eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos bei diesen Finanzinstrumenten anhand von Informationen zur Überfälligkeit ermittelt wird.
- B8G Wenn es einen unangemessenen Kosten- und Zeitaufwand erfordern würde, zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu bestimmen, ob sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz eines Finanzinstruments signifikant erhöht hat, hat ein Unternehmen zu jedem Abschlussstichtag eine Wertberichtigung in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste zu erfassen, bis dieses Finanzinstrument ausgebucht wird (es sei denn, dieses Finanzinstrument weist zu einem Abschlussstichtag ein niedriges Ausfallrisiko auf, in welchem Fall Paragraph B8F(a) zur Anwendung kommt).

#### **Eingebettete Derivate**

- B9 Ein erstmaliger Anwender hat auf der Grundlage der Bedingungen, die an dem späteren der beiden nachfolgend genannten Zeitpunkte galten – dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Vertragspartei wurde, und dem Zeitpunkt, zu dem eine Neubeurteilung gemäß Paragraph B4.3.11 von IFRS 9 erforderlich wird – zu beurteilen, ob ein eingebettetes Derivat vom Basisvertrag getrennt werden muss und als Derivat zu bilanzieren ist.

#### **Darlehen der öffentlichen Hand**

- B10 Ein erstmaliger Anwender hat sämtliche erhaltene Darlehen der öffentlichen Hand gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument einzustufen. Ein erstmaliger Anwender hat die Vorschriften in IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* prospektiv auf Darlehen der öffentlichen Hand anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS bestehen, und darf den entsprechenden Vorteil des unter Marktzinsniveau vergebenen Darlehens der öffentlichen Hand nicht als Zuwendung der öffentlichen Hand ansetzen, es sei denn, Paragraph 11 gestattet etwas anderes. Folglich hat ein erstmaliger Anwender, der ein unter Marktzinsniveau erhaltenes Darlehen der öffentlichen Hand nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht auf einer Grundlage im Einklang mit den IFRS-Vorschriften angesetzt und bewertet hat, als Buchwert in der IFRS-Eröffnungsbilanz den nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwert dieses Darlehens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzusetzen. Nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS sind solche Darlehen nach IFRS 9 zu bewerten.
- B11 Unbeschadet des Paragraphen B10 kann ein Unternehmen die Vorschriften in IFRS 9 und IAS 20 rückwirkend auf jedes Darlehen der öffentlichen Hand anwenden, das vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vergeben wurde, sofern die dafür erforderlichen Informationen zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Darlehens erlangt wurden.

- B12 Die Vorschriften und Anwendungsleitlinien in den Paragraphen B10 und B11 hindern ein Unternehmen nicht daran, die in den Paragraphen D19–D19C beschriebenen Befreiungen in Bezug auf die Designation von früher angesetzten Finanzinstrumenten in Anspruch zu nehmen, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

#### **Versicherungsverträge**

- B13 Ein Unternehmen hat die Übergangsvorschriften in den Paragraphen C1 bis C24 und C28 in Anhang C von IFRS 17 auf Verträge anzuwenden, die in den Anwendungsbereich von IFRS 17 fallen. In diesen Paragraphen von IFRS 17 ist mit dem Begriff „Übergangszeitpunkt“ der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS gemeint.

#### **Latente Steuern im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen und Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen**

- B14 Die Paragraphen 15 und 24 von IAS 12 *Ertragsteuern* befreien ein Unternehmen unter bestimmten Umständen vom Ansatz latenter Steueransprüche oder latenter Steuerschulden. Trotz dieser Befreiung hat ein erstmaliger Anwender zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS 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 er hat eine latente Steuerschuld anzusetzen für alle abzugsfähigen und zu versteuernden temporären Differenzen im Zusammenhang mit

- a) Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten sowie
- b) Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen und den entsprechenden Beträgen, die als Teil der Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswerts erfasst werden.

## Anhang C

**Befreiungen für Unternehmenszusammenschlüsse**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS. Für Unternehmenszusammenschlüsse, die ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasst hat, sind die folgenden Vorschriften anzuwenden. Dieser Anhang ist nur auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, die in den Anwendungsbereich von IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse fallen.

- C1 Ein erstmaliger Anwender kann beschließen, IFRS 3 nicht rückwirkend auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Unternehmenszusammenschlüsse, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden) anzuwenden. Falls ein erstmaliger Anwender einen Unternehmenszusammenschluss jedoch anpasst, um eine Übereinstimmung mit IFRS 3 herzustellen, hat er alle späteren Unternehmenszusammenschlüsse anzupassen und ebenfalls IFRS 10 von demselben Zeitpunkt an anzuwenden. Wenn ein erstmaliger Anwender sich beispielsweise entschließt, einen Unternehmenszusammenschluss anzupassen, der am 30. Juni 20X6 stattfand, hat er alle Unternehmenszusammenschlüsse anzupassen, die zwischen dem 30. Juni 20X6 und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden, und ebenso IFRS 10 ab dem 30. Juni 20X6 anzuwenden.
- C2 Ein Unternehmen braucht IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* nicht rückwirkend auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert anzuwenden, die sich aus Unternehmenszusammenschlüssen ergeben, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattgefunden haben. Wendet ein Unternehmen IAS 21 nicht rückwirkend auf derartige Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert an, sind diese als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens zu behandeln. Die Anpassungen an den Geschäfts- oder Firmenwert und an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits entweder in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nichtmonetäre Fremdwährungsposten, die mit dem nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen anzuwendenden Wechselkurs umgerechnet werden.
- C3 Ein Unternehmen kann IAS 21 rückwirkend auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- oder Firmenwert anwenden im Zusammenhang mit
- a) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattgefunden haben, oder
  - b) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die das Unternehmen zur Erfüllung von IFRS 3 gemäß Paragraph C1 oben anpassen möchte.
- C4 Falls ein erstmaliger Anwender IFRS 3 nicht rückwirkend auf einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss anwendet, hat dies für den Unternehmenszusammenschluss folgende Auswirkungen:
- a) Der erstmalige Anwender hat dieselbe Einstufung (als Erwerb durch den rechtlichen Erwerber, als umgekehrten Unternehmenserwerb durch das im rechtlichen Sinne erworbene Unternehmen oder als Interessenzusammenführung) wie in seinem Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorzunehmen.
  - b) Der erstmalige Anwender hat zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS alle seine im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden anzusetzen, bis auf
    - i) einige finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebucht wurden (siehe Paragraph B2), und
    - ii) Vermögenswerte, einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert, und Schulden, die in der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Konzernbilanz des erwerbenden Unternehmens nicht zum Ansatz kamen und auch gemäß IFRS in der Einzelbilanz des erworbenen Unternehmens die Ansatzkriterien nicht erfüllen würden (siehe (f)–(i) unten).

Sich ergebende Änderungen hat der erstmalige Anwender durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen, es sei denn, die Änderung beruht auf dem Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts, der bisher Bestandteil des Postens Geschäfts- oder Firmenwert war (siehe (g)(i) unten).

- c) Der erstmalige Anwender hat in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz alle nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erfassten Posten, welche die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts oder einer Schuld gemäß IFRS nicht erfüllen, auszubuchen. Die sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender wie folgt zu erfassen:
- i) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender einen in der Vergangenheit stattgefundenen Unternehmenszusammenschluss als Erwerb eingestuft und einen Posten als immateriellen Vermögenswert erfasst hat, der die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* nicht erfüllt. Dieser Posten (und, falls vorhanden, die damit zusammenhängenden latenten Steuern und nicht beherrschenden Anteile) ist auf den Geschäfts- oder Firmenwert umzugliedern (es sei denn, der Geschäfts- oder Firmenwert wurde nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt mit dem Eigenkapital verrechnet (siehe (g)(i) und (i) unten).
  - ii) Alle sonstigen sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender in den Gewinnrücklagen zu erfassen <sup>(32)</sup>.
- d) Die IFRS verlangen eine Folgebewertung einiger Vermögenswerte und Schulden, die nicht auf historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern zum Beispiel auf dem beizulegenden Zeitwert basiert. Der erstmalige Anwender hat diese Vermögenswerte und Schulden in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz selbst dann auf dieser Basis zu bewerten, falls sie im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworben oder übernommen wurden. Jegliche dadurch entstehende Veränderungen des Buchwerts sind durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) anstatt durch Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen.
- e) Der unmittelbar nach dem Unternehmenszusammenschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert von im Rahmen dieses Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden ist gemäß IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt festzulegen. Falls die IFRS zu einem späteren Zeitpunkt eine auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierende Bewertung dieser Vermögenswerte und Schulden verlangen, stellt dieser als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert ab dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses die Basis der auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierenden planmäßigen Abschreibungen dar.
- f) Falls ein im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht erfasst wurde, beträgt der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der IFRS-Eröffnungsbilanz angesetzte Wert nicht zwangsläufig null. Stattdessen hat der Erwerber den Vermögenswert oder die Schuld in seiner Konzernbilanz anzusetzen und so zu bewerten, wie es nach den IFRS in der Bilanz des erworbenen Unternehmens vorgeschrieben wäre. Zur Veranschaulichung: Falls der Erwerber in vergangenen Unternehmenszusammenschlüssen, in denen das erworbene Unternehmen ein Leasingnehmer war, erworbene Leasingverhältnisse nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hatte, hat er diese Leasingverhältnisse in seinem Konzernabschluss so zu aktivieren, wie es IFRS 16 *Leasingverhältnisse* für die IFRS-Bilanz des erworbenen Unternehmens vorschreiben würde. Falls der Erwerber eine Eventualverbindlichkeit, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS noch besteht, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt hatte, hat er diese Eventualverbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt ebenfalls anzusetzen, es sei denn, IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* würde ihren Ansatz im Abschluss des erworbenen Unternehmens verbieten. Falls im Gegensatz dazu Vermögenswerte oder Schulden nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts waren, gemäß IFRS 3 jedoch gesondert erfasst worden wären, verbleiben diese Vermögenswerte oder Schulden im Geschäfts- oder Firmenwert, es sei denn, die IFRS würden ihren Ansatz im Einzelabschluss des erworbenen Unternehmens verlangen.
- g) Der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts in der IFRS-Eröffnungsbilanz entspricht nach Durchführung der folgenden beiden Anpassungen dem Buchwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
- i) Wenn es der obige Paragraph (c)(i) verlangt, hat der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erhöhen, falls er einen Posten umgliedert, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde. Falls der erstmalige Anwender nach obigem Paragraph (f) analog einen immateriellen Vermögenswert zu erfassen hat, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts war, hat der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts entsprechend zu vermindern (und, falls anwendbar, latente Steuern und nicht beherrschende Anteile anzupassen).
  - ii) Unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts vorliegen, hat der erstmalige Anwender IAS 36 anzuwenden, um zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS den Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung zu überprüfen und daraus resultierende Wertminderungen in den Gewinnrücklagen (oder, falls nach IAS 36 vorgeschrieben, in der Neubewertungsrücklage) zu erfassen. Die Überprüfung auf Wertminderungen hat auf den Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu basieren.

<sup>(32)</sup> Solche Änderungen enthalten Umgliederungen von oder auf immaterielle Vermögenswerte, falls der Geschäfts- oder Firmenwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Vermögenswert erfasst wurde. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen (a) den Geschäfts- oder Firmenwert direkt mit dem Eigenkapital verrechnet oder (b) den Unternehmenszusammenschluss nicht als Erwerb behandelt hat.

- h) Weitere Anpassungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts sind zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nicht gestattet. Der erstmalige Anwender darf beispielsweise den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht anpassen, um
- i) laufende, im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbene Forschungs- und Entwicklungskosten herauszurechnen (es sei denn, der damit zusammenhängende immaterielle Vermögensgegenstand würde die Ansatzkriterien gemäß IAS 38 in der Bilanz des erworbenen Unternehmens erfüllen),
  - ii) frühere planmäßige Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts anzupassen,
  - iii) Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts zu stornieren, die gemäß IFRS 3 nicht gestattet wären, jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgrund von Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden zwischen dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorgenommen wurden.
- i) Falls der erstmalige Anwender den Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze mit dem Eigenkapital verrechnet hat,
- i) darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht ansetzen. Des Weiteren darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert nicht erfolgswirksam umgliedern, falls er das Tochterunternehmen veräußert oder falls eine Wertminderung der Beteiligung an dem Tochterunternehmen auftritt.
  - ii) sind Anpassungen aus dem Eintreten einer Bedingung, von der der Erwerbspreis abhängt, in den Gewinnrücklagen zu erfassen.
- j) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen keine Konsolidierung eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Tochterunternehmens vorgenommen hat (zum Beispiel, weil es durch das Mutterunternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Tochterunternehmen eingestuft war oder das Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss erstellt hatte). Der erstmalige Anwender hat die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens so anzupassen, wie es die IFRS für die Bilanz des Tochterunternehmens vorschreiben würden. Der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS angesetzte Wert entspricht beim Geschäfts- oder Firmenwert der Differenz zwischen
- i) dem Anteil des Mutterunternehmens an diesen angepassten Buchwerten und
  - ii) den im Einzelabschluss des Mutterunternehmens erfassten Anschaffungskosten der Beteiligung an dem Tochterunternehmen.
- k) Die Bewertung von nicht beherrschenden Anteilen und latenten Steuern folgt aus der Bewertung der anderen Vermögenswerte und Schulden. Die oben erwähnten Anpassungen erfasster Vermögenswerte und Schulden wirken sich daher auf nicht beherrschende Anteile und latente Steuern aus.
- C5 Die Befreiung für vergangene Unternehmenszusammenschlüsse gilt auch für in der Vergangenheit erworbene Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Anteile an Gemeinschaftsunternehmen und Anteile an gemeinschaftlichen Tätigkeiten, die einen Geschäftsbetrieb im Sinne von IFRS 3 darstellen. Des Weiteren gilt der nach Paragraph C1 gewählte Zeitpunkt für alle derartigen Akquisitionen gleichermaßen.

*Anhang D***Befreiungen von anderen IFRS**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.*

- D1 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:
- a) anteilsbasierte Vergütungen (Paragraphen D2 und D3),
  - b) [gestrichen],
  - c) als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert (Paragraphen D5–D8B),
  - d) Leasingverhältnisse (Paragraphen D9 und D9B–D9E),
  - f) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen D12–D13A),
  - g) Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen (Paragraphen D14 und D15A),
  - h) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (Paragraphen D16 und D17),
  - i) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph D18),
  - j) Designation von früher angesetzten Finanzinstrumenten (Paragraphen D19–D19C),
  - k) Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert (Paragraph D20),
  - l) in den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Sachanlagen enthaltene Entsorgungsverpflichtungen (Paragraphen D21 und D21A),
  - m) finanzielle Vermögenswerte oder immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRIC 12 *Dienstleistungs-konzessionsvereinbarungen* bilanziert werden (Paragraph D22),
  - n) Fremdkapitalkosten (Paragraph D23),
  - o) [gestrichen]
  - p) Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente (Paragraph D25),
  - q) ausgeprägte Hochinflation (Paragraphen D26–D30),
  - r) gemeinschaftliche Vereinbarungen (Paragraph D31),
  - s) Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks (Paragraph D32),
  - t) Designation von Verträgen über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens (Paragraph D33),
  - u) Erlöse (Paragraphen D34 und D35) und

- v) Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen (Paragraph D36).

Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.

### **Anteilsbasierte Vergütungen**

- D2 Einem erstmaligen Anwender wird empfohlen, ohne dass er dazu verpflichtet wäre, IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütungen* auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden. Einem erstmaligen Anwender wird auch empfohlen, ohne dass er dazu verpflichtet wäre, IFRS 2 auch auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und vor (a) dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 – je nachdem, welcher Zeitpunkt später lag – erdient wurden. Eine freiwillige Anwendung von IFRS 2 auf solche Eigenkapitalinstrumente ist jedoch nur dann zulässig, wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente, der zum Bewertungsstichtag laut Definition in IFRS 2 ermittelt wurde, veröffentlicht hat. Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 nicht angewendet worden ist (z. B. die bis einschließlich 7. November 2002 gewährten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen trotzdem den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45 von IFRS 2. Ändert ein erstmaliger Anwender die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 nicht angewendet worden ist, ist das Unternehmen nicht zur Anwendung der Paragraphen 26–29 von IFRS 2 verpflichtet, wenn diese Änderung vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfolgte.
- D3 Einem erstmaligen Anwender wird empfohlen, ohne dass er dazu verpflichtet wäre, IFRS 2 auf Schulden aus anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS beglichen wurden. Außerdem wird einem erstmaligen Anwender, obwohl er nicht dazu verpflichtet ist, empfohlen, IFRS 2 auf Schulden anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2005 beglichen wurden. Bei Schulden, auf die IFRS 2 angewendet wird, ist ein erstmaliger Anwender nicht zu einer Anpassung der Vergleichsinformationen verpflichtet, soweit sich diese Informationen auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.

- D4 [gestrichen]

### **Als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert**

- D5 Ein Unternehmen darf eine Sachanlage zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt verwenden.
- D6 Ein erstmaliger Anwender darf eine am oder vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommene Neubewertung einer Sachanlage als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Neubewertung ansetzen, falls die Neubewertung zum Zeitpunkt ihrer Ermittlung weitgehend vergleichbar war mit
- a) dem beizulegenden Zeitwert oder
  - b) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IFRS, angepasst beispielsweise zur Berücksichtigung von Veränderungen eines allgemeinen oder spezifischen Preisindex.
- D7 Die Wahlrechte der Paragraphen D5 und D6 gelten auch für
- a) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, falls sich ein Unternehmen zur Verwendung des Anschaffungskostenmodells in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* entschließt,
  - aa) Nutzungsrechte (IFRS 16 *Leasingverhältnisse*) und
  - b) immaterielle Vermögenswerte, die folgende Kriterien erfüllen:
    - i) die Ansatzkriterien in IAS 38 (einschließlich einer verlässlichen Bewertung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten) und
    - ii) die Kriterien in IAS 38 zur Neubewertung (einschließlich der Existenz eines aktiven Markts).

Ein Unternehmen darf diese Wahlrechte nicht für andere Vermögenswerte oder Schulden verwenden.

- D8 Ein erstmaliger Anwender kann gemäß vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für alle oder einen Teil seiner Vermögenswerte und Schulden einen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert ermittelt haben, indem er sie wegen eines Ereignisses wie einer Privatisierung oder eines Börsengangs zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu diesem bestimmten Zeitpunkt bewertet hat.
- a) Wurde die Bewertung *zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS oder davor* vorgenommen, darf das Unternehmen solche ereignisgesteuerten Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert im Rahmen der IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt dieser Bewertung verwenden.
- b) Wurde die Bewertung *nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS*, aber während der vom ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode vorgenommen, dürfen die ereignisgesteuerten Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet werden, wenn das Ereignis eintritt. Ein Unternehmen hat die daraus resultierenden Anpassungen zum Bewertungsstichtag direkt in den Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen. Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS hat das Unternehmen entweder den als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert nach den Kriterien in den Paragraphen D5–D7 zu ermitteln oder die Vermögenswerte und Schulden nach den anderen Vorschriften dieses IFRS zu bewerten.
- D8A Einigen nationalen Rechnungslegungsvorschriften zufolge werden Explorations- und Entwicklungskosten für Öl- und Gasvorkommen in der Entwicklungs- oder Produktionsphase in Kostenstellen bilanziert, die sämtliche Erschließungsstandorte einer großen geografischen Zone umfassen. Ein erstmaliger Anwender, der nach solchen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert, kann sich dafür entscheiden, die Vermögenswerte aus Öl und Gas zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auf folgender Grundlage zu bewerten:
- a) die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zu dem Betrag, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen des Unternehmens ermittelt wurde, und
- b) die Vermögenswerte in der Entwicklungs- oder Produktionsphase zu dem Betrag, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen des Unternehmens für die Kostenstelle ermittelt wurde. Das Unternehmen hat diesen Betrag den der Kostenstelle zugrunde liegenden Vermögenswerten anteilig auf der Basis der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Mengen oder Werten an Öl- und Gasreserven zuzuordnen.

Das Unternehmen hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sowie die Vermögenswerte in der Entwicklungs- und Produktionsphase zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS gemäß IFRS 6 *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen* bzw. gemäß IAS 36 auf Wertminderung zu prüfen und gegebenenfalls den gemäß dem vorstehenden Buchstaben (a) oder (b) ermittelten Betrag zu verringern. Für die Zwecke dieses Paragraphen umfassen die Vermögenswerte aus Öl und Gas lediglich jene Vermögenswerte, die in Form der Exploration, Evaluierung, Entwicklung oder Produktion von Öl und Gas genutzt werden.

- D8B Einige Unternehmen halten Sachanlagen, Nutzungsrechte oder immaterielle Vermögenswerte, die im Rahmen preisregulierter Geschäftsvorfälle verwendet werden oder früher verwendet wurden. Im Buchwert solcher Posten könnten Beträge enthalten sein, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmt wurden, nach den IFRS aber nicht aktivierbar sind. In diesem Fall kann ein erstmaliger Anwender den nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmten Buchwert eines solchen Postens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwenden. Nimmt ein Unternehmen diese Befreiung für einen Posten in Anspruch, muss es sie nicht zwangsläufig auch auf alle anderen Posten anwenden. Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS hat ein Unternehmen jeden Posten, für den diese Befreiung in Anspruch genommen wird, gemäß IAS 36 auf Wertminderung zu prüfen. Für die Zwecke dieses Paragraphen gelten Geschäftsvorfälle als preisreguliert, wenn für die Preise, die Kunden für Güter oder Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden können, ein Preisfestsetzungsrahmen gilt, der der Aufsicht und/oder Genehmigung eines Preisregulierers (gemäß der Definition in IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten*) unterliegt.

### Leasingverhältnisse

- D9 Ein erstmaliger Anwender kann bewerten, ob ein zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehender Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, indem er auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Fakten und Umstände die Paragraphen 9–11 von IFRS 16 auf diese Verträge anwendet.
- D9A [gestrichen]
- D9B Zur Erfassung von Leasingverbindlichkeiten und Nutzungsrechten kann ein erstmaliger Anwender, der ein Leasingnehmer ist, für alle seine Leasingverhältnisse (unter Berücksichtigung der in Paragraph D9D beschriebenen praktischen Behelfe) den folgenden Ansatz verwenden:
- a) Bewertung einer Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Folgt der Leasingnehmer diesem Ansatz, so bewertet er die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen (siehe Paragraph D9E), abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes (siehe Paragraph D9E) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.

- b) Bewertung eines Nutzungsrechts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Der Leasingnehmer entscheidet für jedes Leasingverhältnis, ob er zur Bewertung des Nutzungsrechts entweder
- i) den Buchwert ansetzt, als ob IFRS 16 bereits seit dem Bereitstellungsdatum angewendet worden wäre (siehe Paragraph D9E), jedoch abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS, oder
  - ii) einen Betrag ansetzt, der der Leasingverbindlichkeit entspricht, die um den Betrag der für dieses Leasingverhältnis im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen gemindert wird, der in der dem Übergang auf IFRS unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen war.
- c) Anwendung von IAS 36 auf Nutzungsrechte zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
- D9C Unbeschadet der Vorschriften in Paragraph D9B bewertet ein erstmaliger Anwender, der ein Leasingnehmer ist, das Nutzungsrecht für Leasingverhältnisse, die der Definition für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach IAS 40 entsprechen und ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertet werden, zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zum beizulegenden Zeitwert.
- D9D Ein erstmaliger Anwender, der ein Leasingnehmer ist, kann zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS für jedes Leasingverhältnis eine oder mehrere der folgenden Möglichkeiten wählen:
- a) Anwendung eines einzigen Abzinsungssatzes auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverträge (beispielsweise Leasingverhältnisse mit ähnlichen zugrunde liegenden Vermögenswerten mit ähnlicher Restlaufzeit und in einem ähnlichen Wirtschaftsumfeld).
  - b) Verzicht auf die Anwendung der Vorschriften in Paragraph D9B auf Leasingverhältnisse, deren Laufzeit (siehe Paragraph D9E) innerhalb von 12 Monaten nach dem Übergang auf IFRS endet. Stattdessen bilanziert das Unternehmen diese Leasingverhältnisse so, als handele es sich um kurzfristige Leasingverhältnisse gemäß Paragraph 6 von IFRS 16 (einschließlich der entsprechenden Angaben).
  - c) Verzicht auf die Anwendung der Vorschriften in Paragraph D9B auf Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert (im Sinne der Beschreibung in den Paragraphen B3–B8 von IFRS 16) von geringem Wert ist. Stattdessen bilanziert das Unternehmen diese Leasingverträge gemäß Paragraph 6 von IFRS 16 (einschließlich der entsprechenden Angaben).
  - d) Nichtberücksichtigung der anfänglichen direkten Kosten (siehe Paragraph D9E) bei der Bewertung des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
  - e) Berücksichtigung nachträglicher Erkenntnisse, beispielsweise bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses, wenn der Vertrag Optionen für die Verlängerung oder Kündigung des Leasingverhältnisses vorsieht.
- D9E Die Begriffe „Leasingzahlung“, „Leasingnehmer“, „Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers“, „Bereitstellungsdatum“, „anfängliche direkte Kosten“ und „Laufzeit des Leasingverhältnisses“ sind in IFRS 16 definiert und werden im vorliegenden Standard mit derselben Bedeutung verwendet.

D10–D11 [gestrichen]

#### **Kumulierte Umrechnungsdifferenzen**

D12 IAS 21 verlangt, dass ein Unternehmen

- a) bestimmte Umrechnungsdifferenzen im sonstigen Ergebnis erfasst und diese in einem gesonderten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert und

- b) bei der Veräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für diesen ausländischen Geschäftsbetrieb (einschließlich, falls anwendbar, Gewinnen und Verlusten aus damit zusammenhängenden Sicherungsbeziehungen) als Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Veräußerung aus dem Eigenkapital erfolgswirksam umgliedert.
- D13 Ein erstmaliger Anwender muss diese Vorschriften jedoch nicht für kumulierte Umrechnungsdifferenzen erfüllen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestanden. Falls ein erstmaliger Anwender diese Befreiung in Anspruch nimmt,
- a) wird angenommen, dass die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für alle ausländischen Geschäftsbetriebe zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS null betragen und
- b) darf der Gewinn oder Verlust aus einer Weiterveräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs keine vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS entstandenen Umrechnungsdifferenzen enthalten und hat die nach diesem Zeitpunkt entstandenen Umrechnungsdifferenzen zu berücksichtigen.
- D13A Anstatt Paragraph D12 oder Paragraph D13 anzuwenden, kann sich ein Tochterunternehmen, das die Befreiung in Paragraph D16(a) in Anspruch nimmt, dafür entscheiden, in seinem Abschluss kumulierte Umrechnungsdifferenzen bei allen ausländischen Geschäftsbetrieben zu den Buchwerten zu bewerten, die ausgehend von dem Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS im Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Anpassungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erworben hat, vorgenommen worden wären. Ein ähnliches Wahlrecht besteht für assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die die Befreiung in Paragraph D16(a) in Anspruch nehmen.

#### **Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen**

- D14 Wenn ein Unternehmen Einzelabschlüsse aufstellt, hat es gemäß IAS 27 seine Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen entweder
- a) zu den Anschaffungskosten,
- b) gemäß IFRS 9 oder
- c) anhand der in IAS 28 beschriebenen Equity-Methode zu bilanzieren.
- D15 Wenn ein erstmaliger Anwender solche Beteiligungen gemäß IAS 27 zu den Anschaffungskosten bewertet, müssen diese Beteiligungen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz für den Einzelabschluss zu einem der folgenden Beträge bewertet werden:
- a) gemäß IAS 27 ermittelte Anschaffungskosten oder
- b) als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzter Wert. Der für solche Beteiligungen verwendete Ersatz für Anschaffungskosten ist:
- i) der beizulegende Zeitwert in seinem Einzelabschluss zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS oder
- ii) der zu diesem Zeitpunkt nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert.

Ein erstmaliger Anwender kann für die Bewertung seiner Beteiligung an dem jeweiligen Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen zwischen (i) und (ii) oben wählen, sofern er sich für einen als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Wert entscheidet.

- D15A Wenn ein erstmaliger Anwender eine solche Beteiligung anhand der in IAS 28 beschriebenen Verfahren der Equity-Methode bilanziert,
- a) wendet der erstmalige Anwender die Befreiung für vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Anhang C) auf den Erwerb der Beteiligung an.

- b) und wenn das Unternehmen zuerst für seine Einzelabschlüsse und erst danach für seine Konzernabschlüsse ein erstmaliger Anwender wird und
- i) sein Mutterunternehmen schon zuvor erstmaliger Anwender war, hat das Unternehmen in seinen Einzelabschlüssen Paragraph D16 anzuwenden.
  - ii) sein Tochterunternehmen schon zuvor erstmaliger Anwender war, hat das Unternehmen in seinen Einzelabschlüssen Paragraph D17 anzuwenden.

#### **Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen**

- D16 Falls ein Tochterunternehmen nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender wird, hat das Tochterunternehmen in seinem Abschluss seine Vermögenswerte und Schulden entweder
- a) zu den Buchwerten zu bewerten, die ausgehend von dem Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS in dem Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Anpassungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erwarb, vorgenommen worden wären (einem Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft im Sinne von IFRS 10, das erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist, steht ein derartiges Wahlrecht nicht zu), oder
  - b) zu den Buchwerten zu bewerten, die aufgrund der weiteren Vorschriften dieses IFRS, basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Tochterunternehmens auf IFRS vorgeschrieben wären. Diese Buchwerte können sich von den in (a) beschriebenen unterscheiden,
    - i) falls die Befreiungen in diesem IFRS zu Bewertungen führen, die vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abhängig sind,
    - ii) bzw. falls die im Abschluss des Tochterunternehmens verwendeten Rechnungslegungsmethoden sich von denen des Konzernabschlusses unterscheiden. Beispielsweise kann das Tochterunternehmen das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* als Rechnungslegungsmethode anwenden, während der Konzern möglicherweise das Modell der Neubewertung anwendet.

Ein ähnliches Wahlrecht steht einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen zu, das nach einem Unternehmen, das maßgeblichen Einfluss über es besitzt oder an seiner gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist, zu einem erstmaligen Anwender wird.

- D17 Falls ein Unternehmen jedoch nach seinem Tochterunternehmen (oder assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen) ein erstmaliger Anwender wird, hat das Unternehmen in seinem Konzernabschluss die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (oder des assoziierten Unternehmens oder des Gemeinschaftsunternehmens) nach Durchführung von Anpassungen im Rahmen der Konsolidierung, der Equity-Methode und der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, im Rahmen dessen das Unternehmen das Tochterunternehmen erwarb, zu denselben Buchwerten wie in dem Abschluss des Tochterunternehmens (oder assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens) zu bewerten. Unbeschadet dieser Vorschrift darf ein Mutterunternehmen, das keine Investmentgesellschaft ist, die von Investment-Tochterunternehmen in Anspruch genommene Ausnahme von der Konsolidierung nicht anwenden. Falls ein Mutterunternehmen entsprechend für seinen Einzelabschluss früher oder später als für seinen Konzernabschluss ein erstmaliger Anwender wird, hat es seine Vermögenswerte und Schulden, abgesehen von Konsolidierungsanpassungen, in beiden Abschlüssen identisch zu bewerten.

#### **Zusammengesetzte Finanzinstrumente**

- D18 IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* verlangt, dass zusammengesetzte Finanzinstrumente beim erstmaligen Ansatz in gesonderte Schuld- und Eigenkapitalkomponenten aufgeteilt werden. Falls die Schuldkomponente nicht mehr ausstehend ist, umfasst die rückwirkende Anwendung von IAS 32 eine Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten. Der erste Bestandteil wird in den Gewinnrücklagen erfasst und stellt die kumulierten Zinsen dar, die für die Schuldkomponente anfielen. Der andere Bestandteil stellt die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente dar. Falls die Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jedoch nicht mehr aussteht, muss ein erstmaliger Anwender gemäß diesem IFRS keine Aufteilung in zwei Bestandteile vornehmen.

#### **Designation von früher angesetzten Finanzinstrumenten**

- D19 Gemäß IFRS 9 kann eine finanzielle Verbindlichkeit (sofern sie bestimmte Kriterien erfüllt) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeit designiert werden. Unbeschadet dieser Vorschrift darf ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designieren, sofern die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 4.2.2 von IFRS 9 erfüllt.

- D19A Ein Unternehmen kann einen finanziellen Vermögenswert auf Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände gemäß Paragraph 4.1.5 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designieren.
- D19B Ein Unternehmen kann eine Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument auf Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designieren.
- D19C Bei einer finanziellen Verbindlichkeit, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert ist, hat ein Unternehmen auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestehenden Fakten und Umstände zu bestimmen, ob durch die Bilanzierung gemäß Paragraph 5.7.7 von IFRS 9 eine Rechnungslegungsanomalie im Gewinn oder Verlust entstehen würde.

**Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert**

- D20 Unbeschadet der Vorschriften der Paragraphen 7 und 9 kann ein Unternehmen die Vorschriften in Paragraph B5.1.2A(b) von IFRS 9 prospektiv auf zum oder nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS geschlossene Transaktionen anwenden.

**In den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlagen enthaltene Entsorgungsverpflichtungen**

- D21 IFRIC 1 *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen* schreibt vor, dass spezifizierte Änderungen einer Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts hinzugefügt oder davon abgezogen werden; der angepasste Abschreibungsbetrag des Vermögenswerts wird dann prospektiv über seine verbleibende Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben. Ein erstmaliger Anwender braucht diese Vorschriften für Änderungen solcher Rückstellungen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auftraten, nicht anzuwenden. Wenn ein erstmaliger Anwender diese Ausnahme nutzt, hat er

- a) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die Rückstellung gemäß IAS 37 zu bewerten,
- b) sofern die Rückstellung im Anwendungsbereich von IFRIC 1 liegt, den Betrag, der in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Vermögenswerts beim ersten Auftreten der Verpflichtung enthalten gewesen wäre, zu schätzen, indem die Rückstellung zu dem Zeitpunkt unter Verwendung seiner bestmöglichen Schätzung des historischen risikobereinigten Abzinsungssatzes/der historischen risikobereinigten Abzinsungssätze diskontiert wird, der/die für diese Rückstellung für die dazwischen liegenden Perioden angewendet worden wäre/wären, und
- c) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS von diesem Betrag die kumulierte planmäßige Abschreibung auf Grundlage der aktuellen Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswerts unter Anwendung der vom Unternehmen gemäß IFRS eingesetzten Abschreibungsmethode zu berechnen.

- D21A Ein Unternehmen, das die Befreiung in Paragraph D8A(b) (für Vermögenswerte aus Öl und Gas in der Entwicklungs- oder Produktionsphase, die gemäß vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen in Kostenstellen bilanziert werden, die sämtliche Erschließungsstandorte einer großen geografischen Zone umfassen) anwendet, hat anstelle der Anwendung von Paragraph D21 oder IFRIC 1

- a) Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS gemäß IAS 37 zu bewerten und
- b) die Differenz zwischen diesem Betrag und dem nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwert dieser Verpflichtungen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS unmittelbar in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

**Finanzielle Vermögenswerte oder immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRIC 12 bilanziert werden**

- D22 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften von IFRIC 12 anwenden.

**Fremdkapitalkosten**

- D23 Ein erstmaliger Anwender kann wählen, ob er die Vorschriften von IAS 23 ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS oder ab einem früheren Zeitpunkt wie in Paragraph 28 von IAS 23 gestattet anwendet. Ab dem Zeitpunkt, ab dem ein Unternehmen, das diese Ausnahme in Anspruch nimmt, IAS 23 anwendet,
- a) darf das Unternehmen Fremdkapitalkosten, die es nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aktiviert hatte und die im Buchwert der Vermögenswerte zu jenem Zeitpunkt enthalten waren, nicht anpassen und
  - b) hat das Unternehmen die ab jenem Zeitpunkt anfallenden Fremdkapitalkosten, auch für zu diesem Zeitpunkt in Bau befindliche qualifizierte Vermögenswerte, gemäß IAS 23 zu bilanzieren.

D24 [gestrichen]

**Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente**

- D25 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften von IFRIC 19 *Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente* anwenden.

**Ausgeprägte Hochinflation**

- D26 Hat ein Unternehmen eine funktionale Währung, die die Währung eines Hochinflationslandes war oder ist, hat es zu ermitteln, ob diese Währung vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS einer ausgeprägten Hochinflation ausgesetzt war. Dies gilt sowohl für Unternehmen, die erstmals IFRS anwenden, als auch für Unternehmen, die IFRS bereits angewendet haben.
- D27 Die Währung eines Hochinflationslandes unterliegt einer ausgeprägten Hochinflation, wenn sie die beiden folgenden Merkmale aufweist:
- a) Nicht alle Unternehmen mit Transaktionen und Salden in der Währung können auf einen zuverlässigen allgemeinen Preisindex zurückgreifen.
  - b) Die Währung ist nicht in eine relativ stabile Fremdwährung umtauschbar. Die Umtauschbarkeit wird gemäß IAS 21 beurteilt.
- D28 Die funktionale Währung eines Unternehmens unterliegt vom Zeitpunkt der Normalisierung der funktionalen Währung an nicht länger einer ausgeprägten Hochinflation. Dies ist der Zeitpunkt, an dem die funktionale Währung nicht länger eines der in Paragraph D27 genannten Merkmale aufweist oder wenn das Unternehmen zu einer funktionalen Währung übergeht, die keiner ausgeprägten Hochinflation unterliegt.
- D29 Fällt der Zeitpunkt des Übergangs eines Unternehmens auf IFRS auf den Zeitpunkt der Normalisierung der funktionalen Währung oder danach, darf das Unternehmen alle vor dem Zeitpunkt der Normalisierung gehaltenen Vermögenswerte und Schulden mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bewerten. Das Unternehmen darf diesen beizulegenden Zeitwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Vermögenswerte oder Schulden verwenden.
- D30 Fällt der Zeitpunkt der Normalisierung der funktionalen Währung in eine zwölfmonatige Vergleichsperiode, kann die Vergleichsperiode unter der Voraussetzung kürzer als zwölf Monate sein, dass für diese kürzere Periode ein vollständiger Abschluss (wie in Paragraph 10 von IAS 1 vorgeschrieben) vorgelegt wird.

**Gemeinschaftliche Vereinbarungen**

- D31 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften in IFRS 11 mit folgenden Ausnahmen anwenden:
- a) Bei der Anwendung der Übergangsvorschriften in IFRS 11 hat ein erstmaliger Anwender diese Vorschriften zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden.

- b) Beim Übergang von der Quotenkonsolidierung auf die Equity-Methode hat ein erstmaliger Anwender die Beteiligung gemäß IAS 36 zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auf Wertminderung zu prüfen, und zwar unabhängig davon, ob es einen Anhaltspunkt dafür gibt, dass die Beteiligung wertgemindert sein könnte. Jede etwaige Wertminderung ist als Anpassung der Gewinnrücklagen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auszuweisen.

#### **Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks**

- D32 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften der Paragraphen A1 bis A4 von IFRIC 20 *Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks* anwenden. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens, auf den dort verwiesen wird, ist der 1. Januar 2013 oder der Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode, sofern er später liegt.

#### **Designation von Verträgen über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens**

- D33 Nach IFRS 9 können Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens zu Vertragsbeginn als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert werden (siehe Paragraph 2.5 von IFRS 9). Unbeschadet dieser Vorschrift kann ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bereits zu diesem Zeitpunkt bestehende Verträge als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designieren, jedoch nur, wenn diese die Vorschriften in Paragraph 2.5 von IFRS 9 zu diesem Zeitpunkt erfüllen und das Unternehmen alle ähnlichen Verträge entsprechend designiert.

#### **Umsatzerlöse**

- D34 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften in Paragraph C5 von IFRS 15 anwenden. In diesem Fall ist unter dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn der Berichtsperiode zu verstehen, in der das Unternehmen erstmals IFRS anwendet. Beschließt ein erstmaliger Anwender, diese Übergangsvorschriften anzuwenden, hat er auch Paragraph C6 von IFRS 15 anzuwenden.
- D35 Ein erstmaliger Anwender ist nicht verpflichtet, Verträge, die vor der frühesten dargestellten Periode erfüllt worden sind, neu zu bewerten. Ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, in Bezug auf den das Unternehmen alle Güter und Dienstleistungen übertragen hat, die in Übereinstimmung mit den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen identifiziert worden sind.

#### **Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen**

- D36 Ein erstmaliger Anwender braucht IFRIC 22 *Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen* nicht auf in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fallende Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge anzuwenden, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erstmals erfasst wurden.

## Anhang E

**Kurzzeitige Befreiungen von IFRS**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

**Befreiung von der Vorschrift, Vergleichsinformationen für IFRS 9 anzupassen**

- E1 Wenn die erste IFRS-Berichtsperiode eines Unternehmens vor dem 1. Januar 2019 beginnt und das Unternehmen die vervollständigte Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) anwendet, brauchen die Vergleichsinformationen im ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens nicht die Vorschriften von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* oder der vervollständigten Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) zu erfüllen, soweit sich die Angabepflichten in IFRS 7 auf Sachverhalte innerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 9 beziehen. Bei solchen Unternehmen sind, ausschließlich im Fall von IFRS 7 und IFRS 9 (2014) Verweise auf den „Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS“ gleichbedeutend mit dem Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode.
- E2 Ein Unternehmen, das sich dafür entscheidet, in seinem ersten Jahr des Übergangs Vergleichsinformationen darzustellen, die nicht die Vorschriften von IFRS 7 und der vervollständigten Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) erfüllen, hat
- für Vergleichsinformationen über Posten, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen, anstelle der Vorschriften von IFRS 9 die Vorschriften seiner vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden.
  - diese Tatsache sowie die für die Erstellung dieser Informationen verwendete Grundlage anzugeben.
  - etwaige Anpassungen zwischen der Bilanz zum Abschlussstichtag der Vergleichsperiode (d. h. der Bilanz, die Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen enthält) und der Bilanz zu Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode (d. h. der ersten Periode, die Informationen in Übereinstimmung mit IFRS 7 und der vervollständigten Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) enthält) als Anpassungen infolge einer Änderung der Rechnungslegungsmethode zu behandeln und die in Paragraph 28(a)–(e) und (f)(i) von IAS 8 verlangten Angaben zu machen. Paragraph 28(f)(i) gilt nur für in der Bilanz zum Abschlussstichtag der Vergleichsperiode dargestellte Beträge.
  - nach Paragraph 17(c) von IAS 1 zusätzliche Angaben bereitzustellen, wenn die Erfüllung der spezifischen Vorschriften in den IFRS nicht ausreicht, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.
- E3–E7 [gestrichen]

**Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung**

- E8 Ein erstmaliger Anwender, der vor dem 1. Juli 2017 auf IFRS übergeht, hat die Möglichkeit, die Anwendung von IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung* in den Vergleichsinformationen seines ersten IFRS-Abschlusses nicht darzustellen. Wählt ein Unternehmen diese Möglichkeit, so hat es die kumulierten Auswirkungen der Anwendung der IFRIC 23 zu Beginn seiner ersten IFRS-Berichtsperiode als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder — soweit sachgerecht — einer anderen Eigenkapitalkomponente) zu erfassen.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2

**Anteilsbasierte Vergütung**

## ZIELSETZUNG

- 1 Zielsetzung dieses IFRS ist die Regelung der Bilanzierung von *anteilsbasierten Vergütungen*. Insbesondere schreibt er einem Unternehmen vor, die Auswirkungen anteilsbasierter Vergütungen in seinem Gewinn oder Verlust und seiner Vermögens- und Finanzlage zu berücksichtigen; dies schließt die Aufwendungen aus der Gewährung von *Anteilsoptionen* an Mitarbeiter ein.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Dieser IFRS ist bei der Bilanzierung aller anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, unabhängig davon, ob das Unternehmen alle oder einige der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen speziell identifizieren kann. Hierzu zählen
  - a) anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente,
  - b) *anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich* und
  - c) Transaktionen, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält oder erwirbt und das Unternehmen oder der Lieferant dieser Güter oder Dienstleistungen vertraglich die Wahl hat, ob der Ausgleich in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll (mit Ausnahme der in den Paragraphen 3A–6 genannten Fälle).

Sollten keine speziell identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen vorliegen, können andere Umstände darauf hinweisen, dass das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhalten hat (oder noch erhalten wird) und damit dieser IFRS anzuwenden ist.

- 3 [gestrichen]
- 3A Eine anteilsbasierte Vergütung kann von einem anderen Konzernunternehmen (oder einem Anteilseigner eines beliebigen Konzernunternehmens) im Namen des Unternehmens, das die Güter oder Dienstleistungen erhält oder erwirbt, ausgeglichen werden. Paragraph 2 gilt also auch, wenn ein Unternehmen
  - a) Güter oder Dienstleistungen erhält, ein anderes Unternehmen desselben Konzerns (oder ein Anteilseigner eines beliebigen Konzernunternehmens) aber zum Ausgleich der anteilsbasierten Vergütung verpflichtet ist, oder
  - b) zum Ausgleich einer anteilsbasierten Vergütung verpflichtet ist, ein anderes Unternehmen desselben Konzerns aber die Güter oder Dienstleistungen erhält,

es sei denn, die Transaktion dient eindeutig einem anderen Zweck als der Vergütung der Güter oder Dienstleistungen, die das Unternehmen erhält.

- 4 Im Sinne dieses IFRS stellt eine Transaktion mit einem Mitarbeiter (oder einer anderen Partei) in seiner bzw. ihrer Eigenschaft als Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens keine anteilsbasierte Vergütung dar. Gewährt ein Unternehmen beispielsweise allen Inhabern einer bestimmten Klasse seiner Eigenkapitalinstrumente das Recht, weitere Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens zu einem Preis zu erwerben, der unter dem beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente liegt, und wird einem Mitarbeiter nur deshalb ein solches Recht eingeräumt, weil er Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten der betreffenden Klasse ist, unterliegt die Gewährung oder Ausübung dieses Rechts nicht den Vorschriften dieses IFRS.
- 5 Wie in Paragraph 2 ausgeführt, ist dieser IFRS auf anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, bei denen ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erwirbt oder erhält. Güter schließen Vorräte, Verbrauchsgüter, Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und andere nichtfinanzielle Vermögenswerte ein. Dieser IFRS gilt jedoch nicht für Transaktionen, bei denen ein Unternehmen Güter als Teil des bei einem Unternehmenszusammenschluss, wie in IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2008 überarbeiteten Fassung) definiert, als Teil bei einem Zusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung, wie in den Paragraphen B1–B4 von IFRS 3 beschrieben, erworbenen Nettovermögens erhält oder einen Geschäftsbetrieb bei der Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens, wie in IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen* definiert, einbringt. Daher fallen Eigenkapitalinstrumente, die bei einem Unternehmenszusammenschluss im Austausch für die Beherrschung über das erworbene Unternehmen ausgegeben werden, nicht in den Anwendungsbereich dieses IFRS. Dagegen sind Eigenkapitalinstrumente, die Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens in ihrer Eigenschaft

als Mitarbeiter (beispielsweise als Gegenleistung für ihren Verbleib im Unternehmen) gewährt werden, in den Anwendungsbereich dieses IFRS eingeschlossen. Ähnliches gilt für die Aufhebung, Ersetzung oder sonstige Änderung *anteilsbasierter Vergütungsvereinbarungen* infolge eines Unternehmenszusammenschlusses oder einer anderen Eigenkapitalrestrukturierung, die ebenfalls gemäß diesem IFRS zu bilanzieren sind. IFRS 3 dient als Leitlinie zur Ermittlung, ob bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegebene Eigenkapitalinstrumente Teil der im Austausch für die Beherrschung über das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung sind (und somit in den Anwendungsbereich von IFRS 3 fallen), oder ob sie im Austausch für ihren Verbleib im Unternehmen in der auf den Zusammenschluss folgenden Berichtsperiode angesetzt werden (und somit in den Anwendungsbereich dieses IFRS fallen).

- 6 Dieser IFRS ist nicht auf anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen im Rahmen eines Vertrags erhält oder erwirbt, der in den Anwendungsbereich der Paragraphen 8–10 von IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* (in der 2003 überarbeiteten Fassung) <sup>(33)</sup> oder der Paragraphen 2.4–2.7 von IFRS 9 *Finanzinstrumente* fällt.
- 6A Im vorliegenden IFRS wird der Begriff „beizulegender Zeitwert“ in einer Weise verwendet, die sich in einigen Aspekten von der Definition des beizulegenden Zeitwerts in IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* unterscheidet. Wendet ein Unternehmen IFRS 2 an, ermittelt es den beizulegenden Zeitwert daher gemäß vorliegendem IFRS und nicht gemäß IFRS 13.

#### ANSATZ

- 7 **Ein Unternehmen hat die gegen eine anteilsbasierte Vergütung erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei ihre Leistung erbringt. Das Unternehmen hat eine entsprechende Eigenkapitalerhöhung darzustellen, wenn der Erhalt der Güter oder Dienstleistungen gegen eine anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente erfolgte, oder eine Schuld anzusetzen, wenn die Güter oder Dienstleistungen gegen eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich erworben wurden.**
- 8 **Kommen die gegen eine anteilsbasierte Vergütung erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen nicht für einen Ansatz als Vermögenswert in Betracht, sind sie als Aufwand zu erfassen.**
- 9 In der Regel entsteht ein Aufwand aus dem Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen. Beispielsweise werden Dienstleistungen normalerweise sofort verbraucht; in diesem Fall wird zum Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Vertragspartei ein Aufwand erfasst. Güter können über einen Zeitraum verbraucht oder, wie bei Vorräten, zu einem späteren Zeitpunkt verkauft werden; in diesem Fall wird ein Aufwand zu dem Zeitpunkt erfasst, zu dem die Güter verbraucht oder verkauft werden. Manchmal ist es jedoch erforderlich, bereits vor dem Verbrauch oder Verkauf der Güter oder Dienstleistungen einen Aufwand zu erfassen, da sie nicht für den Ansatz als Vermögenswert in Betracht kommen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen in der Forschungsphase eines Projekts Güter zur Entwicklung eines neuen Produkts erwerben. Diese Güter sind zwar nicht verbraucht worden, erfüllen jedoch unter Umständen nicht die Kriterien für einen Ansatz als Vermögenswert nach dem einschlägigen IFRS.

#### ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT AUSGLEICH DURCH EIGENKAPITALINSTRUMENTE

##### Überblick

- 10 **Bei anteilsbasierten Vergütungen, die durch Eigenkapitalinstrumente ausgeglichen werden, sind die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals direkt mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen anzusetzen, es sei denn, dass dieser nicht verlässlich geschätzt werden kann. Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich geschätzt werden, sind deren Wert und die entsprechende Eigenkapitalerhöhung indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert <sup>(34)</sup> der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln.**
- 11 Zur Erfüllung der Vorschriften von Paragraph 10 bei Transaktionen mit *Mitarbeitern und anderen, die ähnliche Leistungen erbringen* <sup>(35)</sup> ist der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Leistungen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln, da es in der Regel nicht möglich ist, den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Leistungen verlässlich zu schätzen, wie in Paragraph 12 näher erläutert wird. Für die Bewertung der Eigenkapitalinstrumente ist der beizulegende Zeitwert am *Tag der Gewährung* heranzuziehen.

<sup>(33)</sup> Der Titel von IAS 32 wurde 2005 geändert.

<sup>(34)</sup> In diesem IFRS wird die Formulierung „unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert“ und nicht „zum beizulegenden Zeitwert“ verwendet, weil die Bewertung der Transaktion letztlich durch Multiplikation des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Eigenkapitalinstrumente an dem in Paragraph 11 bzw. 13 angegebenen Tag (je nach Sachlage) mit der Anzahl der erdienten Eigenkapitalinstrumente, wie in Paragraph 19 erläutert, erfolgt.

<sup>(35)</sup> Im verbleibenden Teil dieses IFRS schließen alle Bezugnahmen auf Mitarbeiter auch andere Personen, die ähnliche Leistungen erbringen, ein.

- 12 Anteile, Anteilsoptionen oder andere Eigenkapitalinstrumente werden Mitarbeitern normalerweise als Teil ihres Vergütungspakets zusätzlich zu einem Barghalt und anderen Leistungen gewährt. Im Regelfall ist es nicht möglich, die für bestimmte Bestandteile des Vergütungspakets eines Mitarbeiters erhaltenen Leistungen direkt zu bewerten. Unter Umständen kann auch der beizulegende Zeitwert des gesamten Vergütungspakets nicht unabhängig bestimmt werden, ohne direkt den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln. Darüber hinaus werden Anteile oder Anteilsoptionen mitunter im Rahmen einer Erfolgsbeteiligung und nicht als Teil der Grundvergütung gewährt, beispielsweise um die Mitarbeiter zum Verbleib im Unternehmen zu motivieren oder ihren Einsatz bei der Verbesserung des Unternehmensergebnisses zu honorieren. Mit der Gewährung von Anteilen oder Anteilsoptionen zusätzlich zu anderen Vergütungsformen bezahlt das Unternehmen ein zusätzliches Entgelt für den Erhalt zusätzlicher Leistungen. Der beizulegende Zeitwert dieser zusätzlichen Leistungen ist wahrscheinlich schwer zu schätzen. Aufgrund der Schwierigkeit, den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Leistungen direkt zu ermitteln, ist der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Arbeitsleistungen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bestimmen.
- 13 Zur Anwendung der Vorschriften von Paragraph 10 auf Transaktionen mit Parteien, bei denen es sich nicht um Mitarbeiter handelt, gilt die widerlegbare Vermutung, dass der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen verlässlich geschätzt werden kann. Der beizulegende Zeitwert ist zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei ihre Leistung erbringt. Sollte das Unternehmen diese Vermutung in seltenen Fällen widerlegen, weil es den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich schätzen kann, sind die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu dem Zeitpunkt zu bewerten, zu dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei ihre Leistung erbringt.
- 13A Sollte insbesondere die vom Unternehmen erhaltene identifizierbare Gegenleistung (falls vorhanden) geringer sein als der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente oder der entstandenen Schuld, so ist dies in der Regel ein Hinweis darauf, dass das Unternehmen eine weitere Gegenleistung (d. h. nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen) erhalten hat (oder noch erhalten wird). Die identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen, die das Unternehmen erhalten hat, sind gemäß diesem IFRS zu bewerten. Die nicht identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen, die das Unternehmen erhalten hat (oder noch erhalten wird), sind mit der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütung und dem beizulegenden Zeitwert aller erhaltenen (oder noch zu erhaltenden) identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen anzusetzen. Die nicht identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen, die das Unternehmen erhalten hat, sind zu dem Wert am Tag der Gewährung anzusetzen. Bei Transaktionen mit Barausgleich ist die Schuld jedoch zu jedem Abschlussstichtag neu zu bewerten, bis sie gemäß den Paragraphen 30–33 beglichen ist.

#### **Transaktionen, die den Erhalt von Dienstleistungen beinhalten**

- 14 Sind die gewährten Eigenkapitalinstrumente sofort *erdiend*, ist der Erwerb eines uneingeschränkten Anspruchs an diesen Eigenkapitalinstrumenten seitens der Vertragspartei nicht von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit durch die Vertragspartei abhängig. Sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, hat das Unternehmen von der Annahme auszugehen, dass die von der Vertragspartei als Gegenleistung für die Eigenkapitalinstrumente zu erbringenden Leistungen bereits erbracht wurden. In diesem Fall hat das Unternehmen die erhaltenen Leistungen am Tag der Gewährung in voller Höhe mit einer entsprechenden Erhöhung des Eigenkapitals zu erfassen.
- 15 Ist die Erdienung der gewährten Eigenkapitalinstrumente von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit durch die Vertragspartei abhängig, hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die von der Vertragspartei als Gegenleistung für diese Eigenkapitalinstrumente zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe des *Erdienungszeitraums* erhalten werden. Das Unternehmen hat diese Leistungen jeweils zum Zeitpunkt ihrer Erbringung während des Erdienungszeitraums mit einer einhergehenden Eigenkapitalerhöhung zu erfassen. Es folgen zwei Beispiele:
- a) Wenn einem Mitarbeiter Anteilsoptionen unter der Bedingung eines dreijährigen Verbleibs im Unternehmen gewährt werden, hat das Unternehmen zu unterstellen, dass die vom Mitarbeiter als Gegenleistung für die Anteilsoptionen zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe dieses dreijährigen Erdienungszeitraums erhalten werden.
- b) Wenn einem Mitarbeiter Anteilsoptionen unter der Bedingung gewährt werden, dass er eine bestimmte *Leistungsbedingung* erfüllt und so lange im Unternehmen bleibt, bis diese Leistungsbedingung eingetreten ist, und die Länge des Erdienungszeitraums je nach dem Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsbedingung variiert, hat das Unternehmen davon auszugehen, dass es die vom Mitarbeiter als Gegenleistung für die Anteilsoptionen zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe des erwarteten Erdienungszeitraums erhalten wird. Die Dauer des erwarteten Erdienungszeitraums ist am Tag der Gewährung nach dem wahrscheinlichsten Eintreten der Leistungsbedingung zu schätzen. Handelt es sich bei der Leistungsbedingung um eine *Marktbedingung*, hat die geschätzte Dauer des erwarteten Erdienungszeitraums mit den bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Optionen verwendeten Annahmen übereinzustimmen und darf später nicht mehr geändert werden. Ist die Leistungsbedingung keine Marktbedingung, hat das Unternehmen die geschätzte Dauer des Erdienungszeitraums bei Bedarf zu korrigieren, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die Länge des Erdienungszeitraums von den bisherigen Schätzungen abweicht.

**Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden***Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Eigenkapitalinstrumente*

- 16 Bei Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am *Bewertungsstichtag* anhand der Marktpreise (sofern verfügbar) unter Berücksichtigung der besonderen Konditionen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, (vorbehaltlich der Vorschriften der Paragraphen 19–22) zu ermitteln.
- 17 Stehen keine Marktpreise zur Verfügung, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente anhand eines Bewertungsverfahrens zu bestimmen, bei dem geschätzt wird, welchen Preis die betreffenden Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag bei einer Transaktion zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Parteien unter marktüblichen Bedingungen erzielt hätten. Das Bewertungsverfahren muss den allgemein anerkannten Bewertungsmethoden zur Ermittlung der Preise von Finanzinstrumenten entsprechen und alle Faktoren und Annahmen berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung berücksichtigen würden (vorbehaltlich der Vorschriften der Paragraphen 19–22).
- 18 Anhang B enthält weitere Leitlinien für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Anteilen und Anteilsoptionen, wobei vor allem auf die üblichen Vertragsbedingungen bei der Gewährung von Anteilen oder Anteilsoptionen an Mitarbeiter eingegangen wird.

*Behandlung der Erdienungsbedingungen*

- 19 Die Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten kann an die Erfüllung bestimmter Erdienungsbedingungen gekoppelt sein. Beispielsweise ist die Zusage von Anteilen oder Anteilsoptionen an einen Mitarbeiter in der Regel davon abhängig, dass er eine bestimmte Zeit im Unternehmen verbleibt. Unter Umständen sind auch Leistungsbedingungen zu erfüllen, wie z. B. die Erzielung eines bestimmten Gewinnwachstums oder eine bestimmte Steigerung des Anteilspreises des Unternehmens. Erdienungsbedingungen, bei denen es sich nicht um Marktbedingungen handelt, fließen nicht in die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Anteile oder Anteilsoptionen am Bewertungsstichtag ein. Stattdessen sind Erdienungsbedingungen, bei denen es sich nicht um Marktbedingungen handelt, durch Anpassung der Anzahl der in die Bestimmung des Transaktionsbetrags einbezogenen Eigenkapitalinstrumente zu berücksichtigen, sodass der angesetzte Betrag für die Güter oder Dienstleistungen, die als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhalten werden, schließlich auf der Anzahl der letztlich erdienten Eigenkapitalinstrumente beruht. Dementsprechend wird auf kumulierter Basis kein Betrag für erhaltene Güter oder Dienstleistungen erfasst, wenn die gewährten Eigenkapitalinstrumente wegen der Nichterfüllung einer *Erdienungsbedingung*, bei der es sich nicht um eine Marktbedingung handelt, beispielsweise beim Ausscheiden eines Mitarbeiters vor der festgelegten Dienstzeit oder der Nichterfüllung einer Leistungsbedingung, vorbehaltlich der Vorschriften in Paragraph 21 nicht erdient werden.
- 20 Zur Anwendung der Vorschriften von Paragraph 19 ist für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen ein Betrag anzusetzen, der auf der bestmöglichen Schätzung der Anzahl der voraussichtlich erdienten Eigenkapitalinstrumente basiert, wobei diese Schätzung bei Bedarf zu korrigieren ist, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die Anzahl der voraussichtlich erdienten Eigenkapitalinstrumente von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der Erdienung ist die Schätzung vorbehaltlich der Vorschriften von Paragraph 21 an die Anzahl der letztlich erdienten Eigenkapitalinstrumente anzugleichen.
- 21 Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Eigenkapitalinstrumente sind die Marktbedingungen zu berücksichtigen, wie beispielsweise ein Zielanteilspreis, an den die Erdienung (oder Ausübbarkeit) geknüpft ist. Daher hat das Unternehmen bei der Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten, die Marktbedingungen unterliegen, die von einer Vertragspartei erhaltenen Güter oder Dienstleistungen unabhängig vom Eintreten dieser Marktbedingungen zu erfassen, sofern die Vertragspartei alle anderen Erdienungsbedingungen erfüllt (etwa die Leistungen eines Mitarbeiters, der die vertraglich festgelegte Zeit im Unternehmen verblieben ist).

*Behandlung der Bedingungen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt*

- 21A In gleicher Weise hat ein Unternehmen bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Eigenkapitalinstrumente alle Bedingungen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt, zu berücksichtigen. Daher hat das Unternehmen bei der Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten, die Bedingungen unterliegen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt, die von einer Vertragspartei erhaltenen Güter oder Dienstleistungen unabhängig vom Eintreten dieser Bedingungen zu erfassen, sofern die Vertragspartei alle Erdienungsbedingungen, bei denen es sich nicht um Marktbedingungen handelt, erfüllt (etwa die Leistungen eines Mitarbeiters, der die vertraglich festgelegte Zeit im Unternehmen verblieben ist).

*Behandlung von Reload-Eigenschaften*

- 22 Bei Optionen mit *Reload-Eigenschaften* ist die Reload-Eigenschaft bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der am Bewertungsstichtag gewährten Optionen nicht zu berücksichtigen. Stattdessen ist eine *Reload-Option* zu dem Zeitpunkt als neu gewährte Option zu buchen, zu dem sie später gewährt wird.

*Nach dem Tag der Erdienung*

- 23 Nachdem die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen gemäß den Paragraphen 10–22 mit einer entsprechenden Eigenkapitalerhöhung erfasst wurden, dürfen nach dem Tag der Erdienung keine weiteren Änderungen am Gesamtwert des Eigenkapitals mehr vorgenommen werden. Beispielsweise darf die Erfassung eines Betrags für von einem Mitarbeiter erbrachte Leistungen nicht rückgängig gemacht werden, wenn die erdienten Eigenkapitalinstrumente später verwirkt oder, im Falle von Anteilsoptionen, die Optionen nicht ausgeübt werden. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht die Möglichkeit einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals, also eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen, aus.

*Wenn der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente nicht verlässlich geschätzt werden kann*

- 24 Die Vorschriften in den Paragraphen 16–23 sind anzuwenden, wenn eine anteilsbasierte Vergütung unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bewerten ist. In seltenen Fällen kann ein Unternehmen nicht in der Lage sein, den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente gemäß den Vorschriften der Paragraphen 16–22 am Bewertungsstichtag verlässlich zu schätzen. Ausschließlich in diesen seltenen Fällen hat das Unternehmen stattdessen

- a) die Eigenkapitalinstrumente mit ihrem *inneren Wert* anzusetzen, und zwar erstmals zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei die Dienstleistung erbringt, und anschließend an jedem Abschlussstichtag sowie am Tag der endgültigen Erfüllung, wobei etwaige Änderungen des inneren Werts erfolgswirksam zu erfassen sind. Bei der Gewährung von Anteilsoptionen gilt die anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung als endgültig erfüllt, wenn die Optionen ausgeübt bzw. verwirkt werden (z.B. durch Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) oder verfallen (z. B. nach Ablauf der Ausübungsfrist).
- b) die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen auf Basis der Anzahl der letztlich erdienten oder (falls zutreffend) letztlich ausgeübten Eigenkapitalinstrumente anzusetzen. Bei Anwendung dieser Vorschrift auf Anteilsoptionen sind beispielsweise die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen gemäß den Paragraphen 14 und 15, mit Ausnahme der Vorschriften in Paragraph 15(b) in Bezug auf das Vorliegen einer Marktbedingung, zu erfassen. Der Betrag, der für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen angesetzt wird, richtet sich nach der voraussichtlichen Anzahl der erdienten Anteilsoptionen. Diese Schätzung ist bei Bedarf zu korrigieren, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die voraussichtliche Anzahl der erdienten Anteilsoptionen von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der Erdienung ist die Schätzung an die Anzahl der letztlich erdienten Eigenkapitalinstrumente anzugleichen. Nach dem Tag der Erdienung ist der für erhaltene Güter oder Dienstleistungen erfasste Betrag zurückzubuchen, wenn die Anteilsoptionen später verwirkt werden oder nach Ablauf der Ausübungsfrist verfallen.
- 25 Für Unternehmen, die nach Paragraph 24 bilanzieren, sind die Vorschriften in den Paragraphen 26–29 nicht anzuwenden, da etwaige Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, bei der in Paragraph 24 beschriebenen Methode des inneren Werts bereits berücksichtigt werden. Für die Erfüllung gewährter Eigenkapitalinstrumente, die nach Paragraph 24 bewertet wurden, gilt jedoch:
- a) Tritt die Erfüllung während des Erdienungszeitraums ein, hat das Unternehmen die Erfüllung als vorgezogene Erdienung zu bilanzieren und daher den Betrag, der ansonsten für die im verbleibenden Erdienungszeitraum erhaltenen Leistungen erfasst worden wäre, sofort zu erfassen.
- b) Alle zum Zeitpunkt der Erfüllung geleisteten Zahlungen sind als Rückkauf von Eigenkapitalinstrumenten, also als Abzug vom Eigenkapital, zu bilanzieren; davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten inneren Wert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist.

**Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, einschließlich Annullierungen und Erfüllungen**

- 26 Es ist denkbar, dass ein Unternehmen die Vertragsbedingungen für die Gewährung der Eigenkapitalinstrumente ändert. Beispielsweise könnte es den Ausübungspreis für gewährte Mitarbeiteroptionen senken (also den Optionspreis neu festsetzen), wodurch sich der beizulegende Zeitwert dieser Optionen erhöht. Die Vorschriften in den Paragraphen 27–29 für die Bilanzierung der Auswirkungen solcher Änderungen sind im Kontext anteilsbasierter Vergütungen für Mitarbeiter formuliert. Sie gelten jedoch auch für anteilsbasierte Vergütungen für Parteien, bei denen es sich nicht um Mitarbeiter handelt, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente erfasst werden. Im letzten Fall beziehen sich alle in den Paragraphen 27–29 enthaltenen Verweise auf den Tag der Gewährung stattdessen auf den Tag, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei die Dienstleistung erbringt.
- 27 Die erhaltenen Leistungen sind mindestens mit dem am Tag der Gewährung ermittelten beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu erfassen, es sei denn, diese Eigenkapitalinstrumente sind nicht erdient, weil eine am Tag der Gewährung vereinbarte Erdienungsbedingung (bei der es sich nicht um eine Marktbedingung handelt) nicht erfüllt war. Dies gilt unabhängig von etwaigen Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, oder einer Annullierung oder Erfüllung der gewährten Eigenkapitalinstrumente. Außerdem hat ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen zu erfassen, die den gesamten beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung erhöhen oder mit einem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden sind. Leitlinien für die Anwendung dieser Vorschrift sind in Anhang B zu finden.
- 28 Bei einer Annullierung (ausgenommen einer Annullierung durch Verwirkung, weil die Erdienungsbedingungen nicht erfüllt wurden) oder Erfüllung gewährter Eigenkapitalinstrumente während des Erdienungszeitraums gilt Folgendes:
- a) Das Unternehmen hat die Annullierung oder Erfüllung als vorgezogene Erdienung zu behandeln und daher den Betrag, der ansonsten für die im verbleibenden Erdienungszeitraum erhaltenen Leistungen erfasst worden wäre, sofort zu erfassen.
  - b) Alle Zahlungen, die zum Zeitpunkt der Annullierung oder Erfüllung an den Mitarbeiter geleistet werden, sind als Rückkauf eines Eigenkapitalanteils, also als Abzug vom Eigenkapital, zu bilanzieren; davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten beizulegenden Zeitwert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist. Enthält eine anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung jedoch Schuldkomponenten, so ist der beizulegende Zeitwert der Schuld am Tag der Annullierung oder Erfüllung neu zu bewerten. Alle Zahlungen, die zur Erfüllung der Schuldkomponente geleistet werden, sind als eine Tilgung der Schuld zu bilanzieren.
  - c) Wenn einem Mitarbeiter neue Eigenkapitalinstrumente gewährt werden und das Unternehmen am Tag der Gewährung dieser neuen Eigenkapitalinstrumente angibt, dass die neuen Eigenkapitalinstrumente als Ersatz für die annullierten Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, sind die als Ersatz gewährten Eigenkapitalinstrumente auf gleiche Weise wie eine Änderung der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente gemäß Paragraph 27 und den Anwendungsleitlinien in Anhang B zu bilanzieren. Der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert entspricht der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der als Ersatz bestimmten Eigenkapitalinstrumente und dem beizulegenden Nettozeitwert der annullierten Eigenkapitalinstrumente am Tag, an dem die Ersatzinstrumente gewährt wurden. Der beizulegende Nettozeitwert der annullierten Eigenkapitalinstrumente ergibt sich aus ihrem beizulegenden Zeitwert unmittelbar vor der Annullierung, abzüglich des Betrags einer etwaigen Zahlung, die zum Zeitpunkt der Annullierung der Eigenkapitalinstrumente an den Mitarbeiter geleistet wurde und die gemäß (b) oben als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren ist. Neue Eigenkapitalinstrumente, die nach Angabe des Unternehmens nicht als Ersatz für die annullierten Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, sind als neue gewährte Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren.
- 28A Wenn ein Unternehmen oder eine Vertragspartei wählen kann, ob es bzw. sie eine Bedingung, bei der es sich nicht um eine Erdienungsbedingung handelt, erfüllen will, und das Unternehmen oder die Vertragspartei es unterlässt, die Bedingung, bei der es sich nicht um eine Erdienungsbedingung handelt, während des Erdienungszeitraums zu erfüllen, so ist dies als eine Annullierung zu behandeln.
- 29 Beim Rückkauf von erdienten Eigenkapitalinstrumenten sind die an den Mitarbeiter geleisteten Zahlungen als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren; davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten beizulegenden Zeitwert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist.

## ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT BARAUSGLEICH

- 30 Bei anteilsbasierten Vergütungen mit Barausgleich sind die erworbenen Güter oder Dienstleistungen und die entstandene Schuld vorbehaltlich der Vorschriften der Paragraphen 31–33D mit dem beizulegenden Zeitwert der Schuld zu erfassen. Bis zur Begleichung der Schuld ist der beizulegende Zeitwert der Schuld zu jedem Abschlussstichtag und am Erfüllungstag neu zu bestimmen und sind alle Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfolgswirksam in der Periode zu erfassen.**
- 31 Ein Unternehmen könnte seinen Mitarbeitern z. B. als Teil ihres Vergütungspakets Wertsteigerungsrechte gewähren, mit denen sie einen Anspruch auf eine künftige Barvergütung (anstelle eines Eigenkapitalinstruments) erwerben, die an den Preisanstieg der Anteile dieses Unternehmens gegenüber einem bestimmten Basispreis über einen bestimmten Zeitraum gekoppelt ist. Eine andere Möglichkeit der Gewährung eines Anspruchs auf den Erhalt einer künftigen Barvergütung besteht darin, den Mitarbeitern ein Bezugsrecht auf Anteile (einschließlich zum Zeitpunkt der Ausübung der Anteilsoptionen auszugebender Anteile) einzuräumen, die rückkaufbar sind, entweder verbindlich (beispielsweise bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) oder nach Wahl des Mitarbeiters. Diese Vereinbarungen sind Beispiele für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich. Wertsteigerungsrechte werden erwähnt, um einige Vorschriften der Paragraphen 32–33D zu veranschaulichen; die Vorschriften dieser Paragraphen gelten aber für alle anteilsbasierten Vergütungen mit Barausgleich.
- 32 Das Unternehmen hat zu dem Zeitpunkt, zu dem die Mitarbeiter ihre Leistung erbringen, die erhaltenen Leistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Abgeltung dieser Leistungen zu erfassen. Einige Wertsteigerungsrechte sind beispielsweise sofort erdient, sodass der Mitarbeiter nicht an die Ableistung einer bestimmten Dienstzeit gebunden ist, bevor er einen Anspruch auf die Barvergütung erwirbt. Sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, ist der Erhalt der von den Mitarbeitern im Austausch für die Wertsteigerungsrechte zu erbringenden Leistungen zu unterstellen. Dementsprechend hat das Unternehmen die erhaltenen Leistungen und die daraus entstehende Schuld sofort zu erfassen. Ist die Erdienung der Wertsteigerungsrechte von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit abhängig, sind die erhaltenen Leistungen und die daraus entstehende Schuld zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Leistungen von den Mitarbeitern während dieses Zeitraums erbracht wurden.
- 33 Vorbehaltlich der Vorschriften der Paragraphen 33A–33D ist die Schuld bei der erstmaligen Erfassung und zu jedem Abschlussstichtag bis zu ihrer Begleichung mit dem beizulegenden Zeitwert der Wertsteigerungsrechte anzusetzen, hierzu ist ein Optionspreismodell anzuwenden, das die Vertragsbedingungen, zu denen die Wertsteigerungsrechte gewährt wurden, und den Umfang der bisher von den Mitarbeitern abgeleisteten Dienstzeit berücksichtigt. Ein Unternehmen kann die Vertragsbedingungen, zu denen eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich gewährt wird, ändern. Die Paragraphen B44A–B44C in Anhang B enthalten Leitlinien für die Bilanzierung von Änderungen, die bewirken, dass eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich fortan als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente einzustufen ist.

**Behandlung von Erdienungsbedingungen und von Bedingungen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt**

- 33A Eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich kann an die Erfüllung bestimmter Erdienungsbedingungen gekoppelt sein. Unter Umständen sind auch Leistungsbedingungen zu erfüllen, wie z. B. die Erreichung eines bestimmten Gewinnwachstums oder eine bestimmte Steigerung des Anteilspreises des Unternehmens. Erdienungsbedingungen, bei denen es sich nicht um Marktbedingungen handelt, fließen nicht in die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der anteilsbasierten Vergütung mit Barausgleich am Bewertungsstichtag ein. Stattdessen sind Erdienungsbedingungen, bei denen es sich nicht um Marktbedingungen handelt, durch Anpassung der Anzahl der Prämien zu berücksichtigen, die bei der Bewertung der mit der Vergütung einhergehenden Schuld berücksichtigt werden.
- 33B Zur Anwendung der Vorschriften in Paragraph 33A hat das Unternehmen für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen einen Betrag anzusetzen, der auf der bestmöglichen Schätzung der Anzahl der voraussichtlich erdienten Prämien basiert, wobei diese Schätzung bei Bedarf zu korrigieren ist, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die Anzahl der voraussichtlich erdienten Prämien von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der Erdienung ist die Schätzung an die Anzahl der letztlich erdienten Prämien anzupassen.
- 33C Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten anteilsbasierten Vergütung mit Barausgleich sowie bei der Neubewertung des beizulegenden Zeitwerts zu jedem Abschlussstichtag und am Erfüllungstag sind die Marktbedingungen, wie beispielsweise ein Zielanteilspreis, an den die Erdienung (oder Ausübbarkeit) geknüpft ist, sowie Bedingungen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt, zu berücksichtigen.

- 33D Die Anwendung der Paragraphen 30–33C führt dazu, dass der kumulierte Betrag, der letztlich für die als Gegenleistung für die anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich erhaltenen Güter oder Dienstleistungen angesetzt wird, dem gezahlten Geldbetrag entspricht.

#### ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT EINEM NETTOAUSGLEICH FÜR DIE EINBEHALTUNG VON STEUERN

- 33E Ein Unternehmen kann nach den anwendbaren Steuergesetzen bzw. -vorschriften verpflichtet sein, bei einer anteilsbasierten Vergütung einen Betrag einzubehalten, der den vom Mitarbeiter in diesem Zusammenhang geschuldeten Steuern entspricht und den das Unternehmen im Namen des Mitarbeiters — in der Regel in Form eines Geldbetrags — an die Steuerbehörde abführt. Zur Erfüllung dieser Verpflichtung kann die anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung für das Unternehmen die Möglichkeit oder Pflicht vorsehen, eine dem Geldwert der Steuerschuld des Mitarbeiters entsprechende Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten von der Gesamtzahl der Eigenkapitalinstrumente, die an den Mitarbeiter bei Ausübung (oder Erdienung) der anteilsbasierten Vergütung ausgegeben worden wäre, einzubehalten (d. h. die anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung sieht einen Nettoausgleich vor).
- 33F Wäre die in Paragraph 33E beschriebene Transaktion ohne den Nettoausgleich als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente eingestuft worden, ist sie als Ausnahme von den Vorschriften in Paragraph 34 in ihrer Gesamtheit als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente einzustufen.
- 33G Das Unternehmen hat die Anteile, die zur Finanzierung der Zahlung einbehalten werden, die im Namen des Mitarbeiters für dessen Steuerschuld aus der anteilsbasierten Vergütung an die Steuerverwaltung geleistet wird, gemäß Paragraph 29 des vorliegenden Standards zu bilanzieren. Daher ist die geleistete Zahlung, soweit sie den beizulegenden Zeitwert der einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente am Erfüllungstag (Zeitpunkt des Nettoausgleichs) nicht übersteigt, für die einbehaltenen Anteile als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren.
- 33H Die in Paragraph 33F beschriebene Ausnahme gilt nicht für
- anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen mit Nettoausgleich, bei denen für das Unternehmen nach den Steuergesetzen oder -vorschriften keine Verpflichtung besteht, bei einer anteilsbasierten Vergütung einen Betrag für die vom Mitarbeiter in diesem Zusammenhang geschuldeten Steuern einzubehalten, oder
  - Eigenkapitalinstrumente, die das Unternehmen einbehält und die über die Steuerschuld des Mitarbeiters im Zusammenhang mit der anteilsbasierten Vergütung hinausgehen (d. h. das Unternehmen behält eine Anzahl von Anteilen ein, deren Geldwert höher ist als die Steuerschuld des Mitarbeiters). Diese zu viel einbehaltenen Anteile sind als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu bilanzieren, wenn der Betrag in bar (oder in anderen Vermögenswerten) an den Mitarbeiter ausgezahlt wird.

#### ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT WAHLWEISEM BARAUSGLEICH ODER AUSGLEICH DURCH EIGENKAPITALINSTRUMENTE

- 34 Bei anteilsbasierten Vergütungen, bei denen das Unternehmen oder die Gegenpartei vertraglich die Wahl haben, ob die Transaktion in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten abgegolten wird, ist die Transaktion bzw. sind deren Bestandteile als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu bilanzieren, sofern und soweit für das Unternehmen eine Verpflichtung zum Ausgleich in bar oder in anderen Vermögenswerten besteht, bzw. als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente, sofern und soweit keine solche Verpflichtung besteht.**

#### **Anteilsbasierte Vergütungen mit Erfüllungswahlrecht bei der Gegenpartei**

- 35 Lässt ein Unternehmen der Gegenpartei die Wahl, ob eine anteilsbasierte Vergütung in bar <sup>(36)</sup> oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten beglichen werden soll, liegt die Gewährung eines zusammengesetzten Finanzinstruments vor, das aus einer Schuldkomponente (dem Recht der Gegenpartei auf Barvergütung) und einer Eigenkapitalkomponente (dem Recht der Gegenpartei auf einen Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente anstelle durch Barvergütung) besteht. Bei Transaktionen mit Parteien, bei denen es sich nicht um Mitarbeiter handelt, bei denen der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter und Dienstleistungen direkt ermittelt wird, ist die Eigenkapitalkomponente des zusammengesetzten Finanzinstruments als Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und dem beizulegenden Zeitwert der Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Erhalts der Güter oder Dienstleistungen anzusetzen.

<sup>(36)</sup> In den Paragraphen 35–43 schließen alle Verweise auf Barmittel auch andere Vermögenswerte des Unternehmens ein.

- 36 Bei anderen Transaktionen, einschließlich Transaktionen mit Mitarbeitern, hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments zum Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung der Vertragsbedingungen zu bestimmen, zu denen die Rechte auf Barausgleich oder Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden.
- 37 Zur Anwendung von Paragraph 36 ist zunächst der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente und im Anschluss daran der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente zu ermitteln — wobei zu berücksichtigen ist, dass die Gegenpartei beim Erhalt des Eigenkapitalinstruments ihr Recht auf Barvergütung verwirkt. Der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments entspricht der Summe der beizulegenden Zeitwerte der beiden Komponenten. Anteilsbasierte Vergütungen, bei denen die Gegenpartei die Form der Erfüllung frei wählen kann, sind jedoch häufig so strukturiert, dass beide Erfüllungsalternativen den gleichen beizulegenden Zeitwert haben. Die Gegenpartei könnte beispielsweise die Wahl zwischen dem Erhalt von Anteilsoptionen oder in bar abgegoltenen Wertsteigerungsrechten haben. In solchen Fällen ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente gleich null, d. h. der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments entspricht dem der Schuldkomponente. Umgekehrt ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente in der Regel größer als null, wenn sich die beizulegenden Zeitwerte der Erfüllungsalternativen unterscheiden; in diesem Fall ist der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments größer als der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente.
- 38 Die erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen sind entsprechend ihrer Einstufung als Schuld- oder Eigenkapitalkomponente des zusammengesetzten Finanzinstruments getrennt auszuweisen. Für die Schuldkomponente sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenpartei die Güter liefert oder Leistungen erbringt, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Begleichung dieser Güter oder Dienstleistungen gemäß den für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich geltenden Vorschriften (Paragraphen 30–33) zu erfassen. Für die Eigenkapitalkomponente (falls vorhanden) sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenpartei die Güter liefert oder Leistungen erbringt, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und gleichzeitig eine Erhöhung des Eigenkapitals gemäß den für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente geltenden Vorschriften (Paragraphen 10–29) zu erfassen.
- 39 Am Erfüllungstag hat das Unternehmen die Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten. Erfolgt der Ausgleich nicht in bar, sondern durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, ist die Schuld als Gegenleistung für die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente direkt ins Eigenkapital umzubuchen.
- 40 Erfolgt der Ausgleich in bar anstatt durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, gilt die Schuld mit dieser Zahlung als vollständig beglichen. Alle vorher erfassten Eigenkapitalkomponenten verbleiben im Eigenkapital. Durch ihre Entscheidung für einen Barausgleich verwirkt die Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von Eigenkapitalinstrumenten. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht die Möglichkeit einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals, also eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen, aus.

#### **Anteilsbasierte Vergütungen mit Erfüllungswahlrecht beim Unternehmen**

- 41 Bei anteilsbasierten Vergütungen, die dem Unternehmen das vertragliche Wahlrecht einräumen, ob der Ausgleich in bar oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich besteht, und die anteilsbasierte Vergütung entsprechend zu erfassen. Eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich besteht dann, wenn die Möglichkeit eines Ausgleichs durch Eigenkapitalinstrumente keinen wirtschaftlichen Gehalt hat (z. B. weil dem Unternehmen die Ausgabe von Anteilen rechtlich verboten ist) oder der Barausgleich eine bisherige betriebliche Praxis oder erklärte Richtlinie des Unternehmens ist oder das Unternehmen im Allgemeinen einen Barausgleich vornimmt, wenn die Gegenpartei diese Form des Ausgleichs wünscht.
- 42 Hat das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich, ist die Transaktion gemäß den Vorschriften für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich (Paragraphen 30–33) zu bilanzieren.
- 43 Besteht eine solche Verpflichtung nicht, ist die Transaktion gemäß den Vorschriften für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente (Paragraphen 10–29) zu bilanzieren. Bei der Erfüllung gilt Folgendes:
- a) Entscheidet sich das Unternehmen für einen Barausgleich, ist die Barvergütung mit der unter (c) dargelegten Ausnahme als Rückkauf von Eigenkapitalanteilen, also als Abzug vom Eigenkapital, zu behandeln.

- b) Entscheidet sich das Unternehmen für einen Ausgleich durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, ist mit der unter (c) dargelegten Ausnahme keine weitere Buchung erforderlich (außer ggf. eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen).
- c) Wählt das Unternehmen die Form des Ausgleichs mit dem am Erfüllungstag höheren beizulegenden Zeitwert, ist ein zusätzlicher Aufwand für den Überschussbetrag zu erfassen, d. h. für die Differenz zwischen der Höhe der Barvergütung und dem beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente, die sonst ausgegeben worden wären, bzw., je nach Sachlage, der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente und dem Barbetrag, der sonst gezahlt worden wäre.

#### ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN ZWISCHEN KONZERNUNTERNEHMEN (ÄNDERUNGEN 2009)

43A Bei anteilsbasierten Vergütungen zwischen Konzernunternehmen hat das Unternehmen, das die Güter oder Dienstleistungen erhält, diese Güter oder Dienstleistungen in seinem Einzelabschluss entweder als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu bewerten und Folgendes zu beurteilen:

- a) die Art der gewährten Prämien und
- b) seine eigenen Rechte und Pflichten.

Der von dem Unternehmen, das die Güter oder Dienstleistungen erhält, erfasste Betrag kann von dem Betrag abweichen, der von dem Konzern oder einem anderen Konzernunternehmen erfasst wird, der bzw. das bei der anteilsbasierten Vergütung den Ausgleich vornimmt.

43B Das Unternehmen, das die Güter oder Dienstleistungen erhält, hat diese als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente zu bewerten, wenn

- a) es sich bei den gewährten Prämien um seine eigenen Eigenkapitalinstrumente handelt oder
- b) das Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, die anteilsbasierte Vergütung auszugleichen.

Gemäß den Paragraphen 19–21 hat ein Unternehmen eine solche anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente in der Folge nur dann neu zu bewerten, wenn sich die nicht marktbedingten Erdienungsbedingungen geändert haben. In allen anderen Fällen hat das Unternehmen, das die Güter oder Dienstleistungen erhält, diese als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu bewerten.

43C Das Unternehmen, das bei einer anteilsbasierten Vergütung den Ausgleich vornimmt, während ein anderes Unternehmen des Konzerns die Güter oder Dienstleistungen erhält, hat diese Transaktion nur dann als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente zu erfassen, wenn der Ausgleich mit seinen eigenen Eigenkapitalinstrumenten erfolgt. In allen anderen Fällen ist die Transaktion als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu erfassen.

43D Bestimmte konzerninterne Transaktionen sind mit Rückzahlungsvereinbarungen verbunden, die ein Konzernunternehmen dazu verpflichten, ein anderes Konzernunternehmen für die Bereitstellung anteilsbasierter Vergütungen für die Lieferanten der Güter oder Dienstleistungen zu bezahlen. In solchen Fällen hat das Unternehmen, das die Güter oder Dienstleistungen erhält, die anteilsbasierte Vergütung ungeachtet etwaiger konzerninterner Rückzahlungsvereinbarungen gemäß Paragraph 43B zu bilanzieren.

#### ANGABEN

**44 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten Art und Ausmaß der in der Berichtsperiode bestehenden anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen verständlich machen.**

45 Um den Grundsatz in Paragraph 44 zu erfüllen, hat das Unternehmen mindestens folgende Angaben zu machen:

- a) eine Beschreibung der einzelnen Arten von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen, die während der Berichtsperiode in Kraft waren, einschließlich der allgemeinen Bedingungen jeder Vereinbarung, wie Erdienungsbedingungen, maximale Anzahl gewährter Optionen und Form des Ausgleichs (ob in bar oder durch Eigenkapitalinstrumente). Ein Unternehmen mit substanziiell ähnlichen Arten von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen kann diese Angaben zusammenfassen, soweit zur Erfüllung des Grundsatzes in Paragraph 44 keine gesonderte Darstellung der einzelnen Vereinbarungen notwendig ist.

- b) Anzahl und gewichteter Durchschnitt der Ausübungspreise der Anteilsoptionen für jede der folgenden Gruppen von Optionen:
- i) zu Beginn der Berichtsperiode ausstehende Optionen,
  - ii) in der Berichtsperiode gewährte Optionen,
  - iii) in der Berichtsperiode verwirkte Optionen,
  - iv) in der Berichtsperiode ausgeübte Optionen,
  - v) in der Berichtsperiode verfallene Optionen,
  - vi) am Ende der Berichtsperiode ausstehende Optionen und
  - vii) am Ende der Berichtsperiode ausübbar Optionen
- c) bei in der Berichtsperiode ausgeübten Optionen der gewichtete durchschnittliche Anteilspreis zum Ausübungszeitpunkt. Wurden die Optionen während der Berichtsperiode regelmäßig ausgeübt, kann stattdessen der gewichtete durchschnittliche Anteilspreis der Berichtsperiode herangezogen werden.
- d) für die am Ende der Berichtsperiode ausstehenden Optionen die Bandbreite an Ausübungspreisen und der gewichtete Durchschnitt der verbleibenden Vertragslaufzeit. Ist die Bandbreite der Ausübungspreise sehr groß, sind die ausstehenden Optionen in Bereiche zu unterteilen, die zur Beurteilung der Anzahl und des Zeitpunkts der möglichen Ausgabe zusätzlicher Anteile und des bei Ausübung dieser Optionen realisierbaren Barbetrags geeignet sind.

**46 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten verständlich machen, wie der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen oder der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente in der Berichtsperiode bestimmt wurde.**

47 Wurde der beizulegende Zeitwert der als Gegenleistung für Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens erhaltenen Güter oder Dienstleistungen indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet, hat das Unternehmen zur Erfüllung des Grundsatzes in Paragraph 46 mindestens Folgendes anzugeben:

- a) für in der Berichtsperiode gewährte Anteilsoptionen den gewichteten Durchschnitt der beizulegenden Zeitwerte dieser Optionen am Bewertungsstichtag sowie Angaben darüber, wie dieser beizulegende Zeitwert ermittelt wurde, einschließlich der Angabe
- i) des verwendeten Optionspreismodells und der in dieses Modell einfließenden Daten; dies beinhaltet den gewichteten durchschnittlichen Anteilspreis, den Ausübungspreis, die erwartete Volatilität, die Laufzeit der Option, die erwarteten Dividenden, den risikolosen Zinssatz und andere in das Modell einfließende Parameter, einschließlich der verwendeten Methode und der zugrunde gelegten Annahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung,
  - ii) wie die erwartete Volatilität bestimmt wurde; dies beinhaltet erläuternde Angaben, inwieweit die erwartete Volatilität auf der historischen Volatilität beruht, und
  - iii) ob und auf welche Weise andere Ausstattungsmerkmale der Optionsgewährung, wie z. B. eine Marktbedingung, bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts berücksichtigt wurden,
- b) für andere in der Berichtsperiode gewährte Eigenkapitalinstrumente (d. h. keine Anteilsoptionen) die Anzahl und den gewichteten Durchschnitt der beizulegenden Zeitwerte dieser Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag sowie Angaben darüber, wie dieser beizulegende Zeitwert ermittelt wurde, einschließlich der Angabe:
- i) wenn der beizulegende Zeitwert nicht anhand eines beobachtbaren Marktpreises ermittelt wurde, auf welche Weise er bestimmt wurde,
  - ii) ob und auf welche Weise erwartete Dividenden bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts berücksichtigt wurden, und
  - iii) ob und auf welche Weise andere Ausstattungsmerkmale der gewährten Eigenkapitalinstrumente bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts berücksichtigt wurden,

- c) für anteilsbasierte Vergütungen, die in der Berichtsperiode geändert wurden,
- i) eine Erklärung dieser Änderungen,
  - ii) der zusätzliche beizulegende Zeitwert, der (infolge dieser Änderungen) gewährt wurde, und
  - iii) ggf. Angaben darüber, wie der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert im Einklang mit den Vorschriften unter (a) und (b) bestimmt wurde.
- 48 Wurden die in der Berichtsperiode erhaltenen Güter oder Dienstleistungen direkt zum beizulegenden Zeitwert angesetzt, hat das Unternehmen anzugeben, wie der beizulegende Zeitwert bestimmt wurde, d. h. ob er anhand eines Marktpreises für die betreffenden Güter oder Dienstleistungen ermittelt wurde.
- 49 Hat das Unternehmen die Vermutung in Paragraph 13 widerlegt, hat es dies anzugeben und zu begründen, warum es zu einer Widerlegung dieser Vermutung kam.
- 50 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten die Auswirkungen anteilsbasierter Vergütungen auf den Periodengewinn oder -verlust und die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens verständlich machen.**
- 51 Um den Grundsatz in Paragraph 50 zu erfüllen, hat das Unternehmen mindestens Folgendes anzugeben:
- a) den in der Berichtsperiode erfassten Gesamtaufwand für anteilsbasierte Vergütungen, bei denen die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht für einen Ansatz als Vermögenswert in Betracht kamen und daher sofort aufwandswirksam gebucht wurden; dabei ist der Anteil am Gesamtaufwand, der auf anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente entfällt, gesondert auszuweisen,
  - b) für Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen
    - i) den Gesamtbuchwert am Ende der Berichtsperiode und
    - ii) den gesamten inneren Wert der Schulden am Ende der Berichtsperiode, bei denen das Recht der Gegenpartei auf Erhalt von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten zum Ende der Berichtsperiode erdient war (z. B. erdiente Wertsteigerungsrechte).
- 52 Sind die Angabepflichten dieses Standards zur Erfüllung der Grundsätze in den Paragraphen 44, 46 und 50 nicht ausreichend, hat das Unternehmen zusätzliche Angaben zu machen, die zu einer Erfüllung dieser Grundsätze führen. Hat ein Unternehmen beispielsweise eine anteilsbasierte Vergütung gemäß Paragraph 33F als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente eingestuft, so hat es, wenn es notwendig ist, die Abschlussadressaten über die künftigen Zahlungsströme im Zusammenhang mit der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung zu informieren, den Betrag anzugeben, den es voraussichtlich an die Steuerbehörde abführen wird, um die Steuerschuld des Mitarbeiters zu begleichen.

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 53 Bei anteilsbasierten Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente ist dieser IFRS auf Anteile, Anteilsoptionen und andere Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS noch nicht erdient waren.
- 54 Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, diesen IFRS auf andere gewährte Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, sofern das Unternehmen den am Bewertungsstichtag bestimmten beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente veröffentlicht hat.
- 55 Bei allen gewährten Eigenkapitalinstrumenten, auf die dieser IFRS angewendet wird, ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen und ggf. des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen für die früheste dargestellte Berichtsperiode vorzunehmen.
- 56 Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 gewährten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen dennoch den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45.
- 57 Ändert ein Unternehmen nach Inkrafttreten dieses IFRS die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS nicht angewendet worden ist, sind dennoch für die Bilanzierung derartiger Änderungen die Paragraphen 26–29 maßgeblich.

- 58 Der IFRS ist rückwirkend auf Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS bestanden. Für diese Schulden ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen vorzunehmen; hierzu gehört auch eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen in der frühesten dargestellten Berichtsperiode, für die die Vergleichsinformationen angepasst worden sind; eine Pflicht zur Anpassung der Vergleichsinformationen besteht allerdings nicht für Informationen, die sich auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.
- 59 Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, den IFRS rückwirkend auf andere Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, wie beispielsweise auf Schulden, die in einer Berichtsperiode beglichen wurden, für die Vergleichsinformationen aufgeführt sind.
- 59A Ein Unternehmen hat die Änderungen in den Paragraphen 30–31, 33–33H und B44A–B44C wie nachfolgend angegeben anzuwenden. Frühere Perioden sind nicht anzupassen.
- a) Die Änderungen in den Paragraphen B44A–B44C gelten nur für Änderungen der Vertragsbedingungen einer anteilsbasierten Vergütung, die am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Änderungen dieses Standards eintreten.
  - b) Die Änderungen in den Paragraphen 30–31 und 33–33D gelten für anteilsbasierte Vergütungen, die am Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen nicht verdient sind, und für anteilsbasierte Vergütungen, die zum oder nach dem Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen gewährt werden. Bei nicht verdienten, vor dem Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen gewährten anteilsbasierten Vergütungen hat ein Unternehmen die Schuld zu diesem Zeitpunkt neu zu bewerten und die Auswirkung der Neubewertung in der Berichtsperiode, in der die Änderungen erstmals angewandt werden, im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen (bzw. anderer Bestandteile des Eigenkapitals) auszuweisen.
  - c) Die Änderungen in den Paragraphen 33E–33H und die Änderung des Paragraphen 52 gelten für anteilsbasierte Vergütungen, die am Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen nicht verdient sind (oder verdient sind, aber nicht ausgeübt wurden), und für anteilsbasierte Vergütungen, die am oder nach dem Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen gewährt werden. Bei nicht verdienten (oder verdienten, aber nicht ausgeübten) anteilsbasierten Vergütungen (oder deren Bestandteilen), die als anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich eingestuft waren, infolge der Änderungen nun aber als anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente einzustufen sind, ist der Buchwert der aus der anteilsbasierten Vergütung resultierenden Schuld am Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen in das Eigenkapital umzugliedern.
- 59B Unbeschadet der Vorschriften in Paragraph 59A kann ein Unternehmen die Änderungen in Paragraph 63D vorbehaltlich der Übergangsvorschriften der Paragraphen 53–59 dieses Standards nur dann rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anwenden, wenn dabei keine nachträglichen Erkenntnisse verwendet werden. Wenn sich ein Unternehmen für eine rückwirkende Anwendung entscheidet, muss es sämtliche in der Verlautbarung *Einstufung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungen* (Änderungen an IFRS 2) enthaltenen Änderungen rückwirkend anwenden.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 60 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen den IFRS auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 61 Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) und die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 62 Die folgenden Änderungen sind rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen:
- a) die Vorschriften in Paragraph 21A hinsichtlich der Behandlung von Bedingungen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt,

- b) die in Anhang A überarbeiteten Definitionen der Begriffe „erdienen“ (vorher: ausübbar werden) und „Erdienungsbedingungen“ (vorher: Ausübungsbedingungen),
- c) die Änderungen in den Paragraphen 28 und 28A hinsichtlich Annullierungen.

Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine Periode an, die vor dem 1. Januar 2009 beginnt, hat es dies anzugeben.

- 63 Die nachstehend aufgeführten Änderungen, die mit der Verlautbarung *Konzerninterne anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich*, veröffentlicht im Juni 2009, vorgenommen wurden, sind vorbehaltlich der Übergangsvorschriften in den Paragraphen 53–59 gemäß IAS 8 rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen:

- a) In Bezug auf die Bilanzierung von Transaktionen zwischen Konzernunternehmen die Änderung des Paragraphen 2, die Streichung des Paragraphen 3 und die Einfügung der Paragraphen 3A und 43A–43D sowie der Paragraphen B45, B47, B50, B54, B56–B58 und B60 in Anhang B.
- b) Die überarbeiteten Definitionen der folgenden Begriffe in Anhang A:
  - anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich,
  - anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente,
  - anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung und
  - anteilsbasierte Vergütung.

Sind die für eine rückwirkende Anwendung notwendigen Informationen nicht verfügbar, hat das Unternehmen in seinem Einzelabschluss die zuvor im Konzernabschluss erfassten Beträge auszuweisen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine vor dem 1. Januar 2010 beginnende Berichtsperiode an, so hat es dies anzugeben.

- 63A Durch IFRS 10 *Konzernabschlüsse* und IFRS 11, veröffentlicht im Mai 2011, wurden Paragraph 5 und Anhang A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 63B Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 15 und 19 geändert. In Anhang A wurden die Definitionen der Begriffe „Erdienungsbedingungen“ (vorher: Ausübungsbedingungen) und „Marktbedingung“ geändert und die Definitionen der Begriffe „Leistungsbedingung“ und „Dienstbedingung“ eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen prospektiv auf am oder nach dem 1. Juli 2014 gewährte anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 63C Durch IFRS 9 (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurde Paragraph 6 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 63D Mit der im Juni 2016 veröffentlichten Verlautbarung *Einstufung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungen* (Änderungen an IFRS 2) wurden die Paragraphen 19, 30–31, 33, 52 und 63 geändert und die Paragraphen 33A–33H, 59A–59B, 63D und B44A–B44C mit deren Überschriften eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 63E Durch die 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Änderung der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurde in Anhang A die Fußnote am Ende der Definition des Begriffs „Eigenkapitalinstrument“ geändert. Diese Änderung ist 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 Änderung an IFRS 2 ist vorbehaltlich der Übergangsvorschriften in den Paragraphen 53–59 dieses Standards 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 Änderung an IFRS 2 mit Verweis auf die Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.

## RÜCKNAHME VON INTERPRETATIONEN

64 *Konzerninterne anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich*, veröffentlicht im Juni 2009, ersetzt IFRIC 8 Anwendungsbereich von IFRS 2 und IFRIC 11 IFRS 2 – *Geschäfte mit eigenen Anteilen und Anteilen von Konzernunternehmen*. Mit den darin enthaltenen Änderungen wurden die nachstehend genannten früheren Vorschriften aus IFRIC 8 und IFRIC 11 übernommen:

- a) In Bezug auf die Bilanzierung von Transaktionen, bei denen das Unternehmen nicht alle oder keine/s der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen speziell identifizieren kann, die Änderung des Paragraphen 2 und die Einfügung des Paragraphen 13A. Diese Vorschriften waren auf am oder nach dem 1. Mai 2006 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.
- b) In Bezug auf die Bilanzierung von Transaktionen zwischen Konzernunternehmen die Einfügung der Paragraphen B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 und B61 in Anhang B. Diese Vorschriften waren auf am oder nach dem 1. März 2007 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Diese Vorschriften wurden vorbehaltlich der Übergangsvorschriften von IFRS 2 gemäß IAS 8 rückwirkend angewandt.

## Anhang A

**Definitionen**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

**Anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich**

Eine **anteilsbasierte Vergütung**, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug die Verpflichtung eingeht, dem Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte zu übertragen, deren Höhe vom Preis (oder Wert) der **Eigenkapitalinstrumente** (u. a. Anteile oder **Anteilsoptionen**) des Unternehmens oder eines anderen Unternehmens des Konzerns abhängt.

**Mitarbeiter und andere, die ähnliche Leistungen erbringen**

Personen, die persönliche Leistungen für das Unternehmen erbringen und die (a) rechtlich oder steuerlich als Mitarbeiter gelten, (b) für das Unternehmen auf dessen Anweisung tätig sind wie Personen, die rechtlich oder steuerlich als Mitarbeiter gelten, oder (c) ähnliche Leistungen wie Mitarbeiter erbringen. Der Begriff umfasst beispielsweise das gesamte Management, d. h. alle Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens zuständig und verantwortlich sind, einschließlich Non-Executive Directors.

**Eigenkapitalinstrument**

Ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet <sup>(37)</sup>.

**Gewährtes Eigenkapitalinstrument**

Das vom Unternehmen im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütung** übertragene (bedingte oder uneingeschränkte) Recht an einem **Eigenkapitalinstrument** des Unternehmens.

**Anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente**

Eine **anteilsbasierte Vergütung**, bei der das Unternehmen

- a) Güter oder Dienstleistungen erhält und als Gegenleistung eigene **Eigenkapitalinstrumente** (u. a. Anteile oder **Anteilsoptionen**) hingibt, oder
- b) Güter oder Dienstleistungen erhält, aber nicht dazu verpflichtet ist, beim Lieferanten den Ausgleich vorzunehmen.

**Beizulegender Zeitwert**

Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht, eine Schuld beglichen oder ein **gewährtes Eigenkapitalinstrument** getauscht werden könnte.

**Tag der Gewährung**

Der Tag, an dem das Unternehmen und eine andere Partei (einschließlich eines Mitarbeiters) eine **anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung** treffen, worunter der Zeitpunkt zu verstehen ist, zu dem das Unternehmen und die Gegenpartei ein gemeinsames Verständnis über die Vertragsbedingungen der Vereinbarung erlangt haben. Am Tag der Gewährung verleiht das Unternehmen der Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von Zahlungsmitteln, anderen Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens, das ggf. an die Erfüllung bestimmter **Erdie-nungsbedingungen** geknüpft ist. Unterliegt diese Vereinbarung einem Genehmigungsverfahren (z. B. durch die Anteilseigner), entspricht der Tag der Gewährung dem Tag, an dem die Genehmigung erteilt wurde.

<sup>(37)</sup> In dem 2018 veröffentlichten *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* ist eine Schuld definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Ergebnis früherer Ereignisse zu übertragen.

**Innerer Wert**

Die Differenz zwischen dem **beizulegenden Zeitwert** der Anteile, zu deren Zeichnung oder Erhalt die Gegenpartei (bedingt oder uneingeschränkt) berechtigt ist, und (gegebenenfalls) dem von der Gegenpartei für diese Anteile zu entrichtenden Betrag. Beispielsweise hat eine **Anteilsoption** mit einem Ausübungspreis von 15 WE <sup>(38)</sup> bei einem Anteil mit einem beizulegenden Zeitwert von 20 WE einen inneren Wert von 5 WE.

**Marktbedingung**

Eine **Leistungsbedingung** für den Ausübungspreis, die Erdienung oder die Ausübungsmöglichkeit eines **Eigenkapitalinstruments**, die mit dem Marktpreis (oder -wert) der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (oder der Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens desselben Konzerns) in Zusammenhang steht, wie beispielsweise

- a) die Erreichung eines bestimmten Anteilspreises oder eines bestimmten **inneren Werts** einer **Anteilsoption** oder
- b) die Erreichung eines bestimmten Ziels, das auf dem Marktpreis (oder -wert) der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (oder der Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens desselben Konzerns) im Verhältnis zu einem Index von Marktpreisen von **Eigenkapitalinstrumenten** anderer Unternehmen basiert.

Eine Marktbedingung verpflichtet die Gegenpartei zur Ableistung einer bestimmten Dienstzeit (d. h. eine **Dienstbedingung**); die Bedingung der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit kann explizit oder implizit sein.

**Bewertungsstichtag**

Der Tag, an dem der **beizulegende Zeitwert** der gewährten Eigenkapitalinstrumente für die Zwecke dieses Standards bestimmt wird. Bei Transaktionen mit **Mitarbeitern und anderen, die ähnliche Leistungen erbringen**, ist der Bewertungsstichtag der **Tag der Gewährung**. Bei Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern (und Personen, die ähnliche Leistungen erbringen) ist der Bewertungsstichtag der Tag, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Gegenpartei die Leistungen erbringt.

**Leistungsbedingung**

Eine **Erdienungsbedingung**, wonach

- a) die Gegenpartei zur Ableistung einer bestimmten Dienstzeit verpflichtet ist (d. h. eine **Dienstbedingung**); die Bedingung der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit kann explizit oder implizit sein; und
- b) bei Erbringung des unter (a) verlangten Dienstes ein bestimmtes Leistungsziel/bestimmte Leistungsziele zu erreichen sind.

Der Zeitraum, in dem das Leistungsziel/die Leistungsziele zu erreichen ist/sind,

- a) darf nicht über das Ende der Dienstzeit hinausgehen und
- b) darf vor der Dienstzeit beginnen, sofern der zur Erfüllung des Leistungsziels zur Verfügung stehende Zeitraum nicht wesentlich vor dem Beginn der Dienstzeit beginnt.

<sup>(38)</sup> In diesem Anhang werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

Bei der Bestimmung des Leistungsziels wird Bezug genommen auf

- a) die Geschäfte (oder Tätigkeiten) des Unternehmens selbst oder die Geschäfte oder Tätigkeiten eines anderen Unternehmens desselben Konzerns (d. h. eine nicht marktbedingte Bedingung) oder
- b) den Preis (oder Wert) der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens oder der Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens desselben Konzerns (u. a. Anteile und **Anteilsoptionen**) (d. h. eine **Marktbedingung**).

Ein Leistungsziel kann sich entweder auf die Leistung des Unternehmens insgesamt oder eines Teils des Unternehmens (oder eines Teils des Konzerns) beziehen, wie eine Abteilung oder einen einzelnen Mitarbeiter.

#### Reload-Eigenschaft

Ausstattungsmerkmal, das eine automatische Gewährung zusätzlicher **Anteilsoptionen** vorsieht, wenn der Optionsinhaber bei der Ausübung vorher gewährter Optionen den Ausübungspreis mit den Anteilen des Unternehmens und nicht in bar begleicht.

#### Reload-Option

Eine neue **Anteilsoption**, die gewährt wird, wenn der Ausübungspreis einer früheren Anteilsoption mit einem Anteil beglichen wird.

#### Dienstbedingung

Eine **Erdienungsbedingung**, die von der Gegenpartei die Ableistung einer bestimmten Dienstzeit verlangt, in der Leistungen für das Unternehmen erbracht werden. Wenn die Gegenpartei ihre Leistungen im **Erdienungszeitraum** einstellt, hat sie diese Bedingung unabhängig von den Gründen für die Einstellung nicht erfüllt. Eine Dienstbedingung setzt keine Erreichung eines Erfolgsziels voraus.

#### Anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung

Eine Vereinbarung zwischen dem Unternehmen (oder einem anderen Unternehmen des Konzerns <sup>(39)</sup>) oder einem Anteilseigner eines Unternehmens des Konzerns) und einer anderen Partei (einschließlich eines Mitarbeiters), die die andere Partei – ggf. unter dem Vorbehalt der Erfüllung bestimmter **Erdienungsbedingungen** – dazu berechtigt,

- a) Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte des Unternehmens zu erhalten, deren Höhe vom Preis (oder Wert) der **Eigenkapitalinstrumente** (u. a. Anteile oder **Anteilsoptionen**) des Unternehmens oder eines anderen Unternehmens des Konzerns abhängt, oder
- b) **Eigenkapitalinstrumente** (u. a. Anteile oder **Anteilsoptionen**) des Unternehmens oder eines anderen Unternehmens des Konzerns zu erhalten.

#### Anteilsbasierte Vergütung

Eine Transaktion, bei der das Unternehmen

- a) im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** von einem Lieferanten (einschließlich eines Mitarbeiters) Güter oder Dienstleistungen erhält, oder
- b) die Verpflichtung eingeht, im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** beim Lieferanten den Ausgleich für die Transaktion vorzunehmen, ein anderes Unternehmen des Konzerns aber die betreffenden Güter oder Dienstleistungen erhält.

<sup>(39)</sup> Der Begriff „Konzern“ ist in Anhang A von IFRS 10 *Konzernabschlüsse* aus Sicht des obersten Mutterunternehmens des berichtenden Unternehmens definiert als „Mutterunternehmen mit seinen Tochterunternehmen“.

**Anteilsoption**

Ein Vertrag, der den Inhaber berechtigt, aber nicht verpflichtet, Anteile des Unternehmens während eines bestimmten Zeitraums zu einem festen oder bestimmbaren Preis zu zeichnen.

**Erdienen**

Einen festen Rechtsanspruch erwerben. Im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** ist das Recht einer Gegenpartei auf den Erhalt von Zahlungsmitteln, Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens erdient, wenn der Rechtsanspruch der Gegenpartei nicht mehr von der Erfüllung von **Erdienungsbedingungen** abhängt.

**Erdienungsbedingungen**

Eine Bedingung, die bestimmt, ob das Unternehmen die Leistungen erhält, durch welche die Gegenpartei den Rechtsanspruch erwirbt, im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** Zahlungsmittel, andere Vermögenswerte oder **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens zu erhalten. Eine Erdienungsbedingung ist entweder eine **Dienstbedingung** oder eine **Leistungsbedingung**.

**Erdienungszeitraum**

Zeitraum, in dem alle festgelegten **Erdienungsbedingungen** einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** erfüllt werden müssen.

## Anhang B

### Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

#### Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Eigenkapitalinstrumente

- B1 Die Paragraphen B2–B41 dieses Anhangs behandeln die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von gewährten Anteilen und Anteilsoptionen, wobei vor allem auf die üblichen Vertragsbedingungen bei der Gewährung von Anteilen oder Anteilsoptionen an Mitarbeiter eingegangen wird. Sie sind daher nicht abschließend. Da sich die nachstehenden Erläuterungen von Bewertungsfragen in erster Linie auf an Mitarbeiter gewährte Anteile und Anteilsoptionen beziehen, wird außerdem unterstellt, dass der beizulegende Zeitwert der Anteile oder Anteilsoptionen am Tag der Gewährung bestimmt wird. Viele der nachfolgend angeschnittenen Punkte (wie etwa die Bestimmung der erwarteten Volatilität) gelten jedoch auch im Kontext einer Schätzung des beizulegenden Zeitwerts von Anteilen oder Anteilsoptionen, die Parteien, bei denen es sich nicht um Mitarbeiter handelt, zum Zeitpunkt des Erhalts der Güter durch das Unternehmen oder der Leistungserbringung durch die Gegenpartei gewährt werden.

#### Anteile

- B2 Bei der Gewährung von Anteilen an Mitarbeiter ist der beizulegende Zeitwert der Anteile anhand des Marktpreises der Anteile des Unternehmens (bzw. eines geschätzten Marktpreises, wenn die Anteile des Unternehmens nicht öffentlich gehandelt werden) unter Berücksichtigung der Vertragsbedingungen, zu denen die Anteile gewährt wurden (ausgenommen Erdienungsbedingungen, die gemäß den Paragraphen 19–21 nicht in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einfließen), zu ermitteln.
- B3 Hat der Mitarbeiter beispielsweise während des Erdienungszeitraums keinen Anspruch auf den Bezug von Dividenden, ist dieser Faktor bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Anteile zu berücksichtigen. Gleiches gilt, wenn die Anteile nach dem Tag der Erdienung Übertragungsbeschränkungen unterliegen, allerdings nur insoweit die Beschränkungen nach Ablauf des Erdienungszeitraums einen Einfluss auf den Preis haben, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer für diesen Anteil zahlen würde. Werden die Anteile zum Beispiel aktiv in einem hinreichend entwickelten, liquiden Markt gehandelt, haben Übertragungsbeschränkungen nach Ablauf des Erdienungszeitraums nur eine geringe oder überhaupt keine Auswirkung auf den Preis, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer für diese Anteile zahlen würde. Übertragungsbeschränkungen oder andere Beschränkungen während des Erdienungszeitraums sind bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Anteile am Tag der Gewährung nicht zu berücksichtigen, weil diese Beschränkungen im Vorhandensein von Erdienungsbedingungen begründet sind, die gemäß den Paragraphen 19–21 bilanziert werden.

#### Anteilsoptionen

- B4 Bei der Gewährung von Anteilsoptionen an Mitarbeiter stehen in vielen Fällen keine Marktpreise zur Verfügung, weil die gewährten Optionen Vertragsbedingungen unterliegen, die nicht für gehandelte Optionen gelten. Gibt es keine gehandelten Optionen mit ähnlichen Vertragsbedingungen, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Optionen mithilfe eines Optionspreismodells zu schätzen.
- B5 Das Unternehmen hat Faktoren zu berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Auswahl des anzuwendenden Optionspreismodells in Betracht ziehen würden. Viele Mitarbeiteroptionen haben beispielsweise eine lange Laufzeit, sind normalerweise vom Tag der Erdienung bis zum Ende der Optionslaufzeit ausübbar und werden oft frühzeitig ausgeübt. Alle diese Faktoren müssen bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Optionen am Tag der Gewährung berücksichtigt werden. Bei vielen Unternehmen schließt dies die Verwendung der Black-Scholes-Merton-Formel aus, die nicht die Möglichkeit einer Ausübung vor Ende der Optionslaufzeit zulässt und die Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung nicht adäquat wiedergibt. Außerdem ist darin nicht vorgesehen, dass sich die erwartete Volatilität und andere in das Modell einfließende Parameter während der Laufzeit einer Option ändern können. Unter Umständen treffen die vorstehend genannten Faktoren jedoch nicht auf Anteilsoptionen zu, die eine relativ kurze Vertragslaufzeit haben oder innerhalb einer kurzen Frist nach dem Tag der Erdienung ausgeübt werden müssen. In solchen Fällen kann die Black-Scholes-Merton-Formel ein Ergebnis liefern, das sich im Wesentlichen mit dem eines flexibleren Optionspreismodells deckt.
- B6 Alle Optionspreismodelle berücksichtigen mindestens die folgenden Faktoren:
- a) den Ausübungspreis der Option,
  - b) die Laufzeit der Option,
  - c) den aktuellen Preis der zugrunde liegenden Anteile,

- d) die erwartete Volatilität des Anteilspreises,
  - e) die erwarteten Dividenden auf die Anteile (falls zutreffend) und
  - f) den risikolosen Zins für die Laufzeit der Option.
- B7 Darüber hinaus sind andere Faktoren zu berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung in Betracht ziehen würden (ausgenommen Erdienungsbedingungen und Reload-Eigenschaften, die gemäß den Paragraphen 19–22 nicht in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einfließen).
- B8 Beispielsweise können Mitarbeitern gewährte Anteilsoptionen normalerweise in bestimmten Zeiträumen nicht ausgeübt werden (z. B. während des Erdienungszeitraums oder während von den Aufsichtsbehörden festgelegter Fristen). Dieser Faktor ist zu berücksichtigen, wenn das verwendete Optionspreismodell ansonsten von der Annahme ausginge, dass die Option während ihrer Laufzeit jederzeit ausübbar wäre. Verwendet ein Unternehmen dagegen ein Optionspreismodell, das Optionen bewertet, die erst am Ende der Optionslaufzeit ausgeübt werden können, ist für den Umstand, dass während des Erdienungszeitraums (oder in anderen Zeiträumen während der Optionslaufzeit) keine Ausübung möglich ist, keine Anpassung vorzunehmen, weil das Modell bereits davon ausgeht, dass die Optionen in diesen Zeiträumen nicht ausgeübt werden können.
- B9 Ein ähnlicher, bei Mitarbeiteranteilsoptionen häufig anzutreffender Faktor ist die Möglichkeit einer frühzeitigen Optionsausübung, beispielsweise weil die Option nicht frei übertragbar ist oder der Mitarbeiter bei seinem Ausscheiden alle erdienten Optionen ausüben muss. Die Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung sind gemäß den Ausführungen in den Paragraphen B16–B21 zu berücksichtigen.
- B10 Faktoren, die ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer bei der Festlegung des Preises einer Anteilsoption (oder eines anderen Eigenkapitalinstruments) nicht berücksichtigen würde, sind bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Anteilsoptionen (oder anderer Eigenkapitalinstrumente) nicht zu berücksichtigen. Beispielsweise sind bei der Gewährung von Anteilsoptionen an Mitarbeiter Faktoren, die aus Sicht des einzelnen Mitarbeiters den Wert der Option beeinflussen, für die Schätzung des Preises, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer festlegen würde, unerheblich.

#### *In Optionspreismodelle einfließende Daten*

- B11 Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität und Dividenden der zugrunde liegenden Anteile lautet das Ziel, einen Näherungswert für die Erwartungen zu ermitteln, die sich in einem aktuellen Marktpreis oder verhandelten Tauschpreis für die Option widerspiegeln würden. Gleiches gilt für die Schätzung der Auswirkungen einer frühzeitigen Ausübung von Mitarbeiteranteilsoptionen, bei denen das Ziel lautet, einen Näherungswert für die Erwartungen zu ermitteln, die eine außenstehende Partei mit Zugang zu detaillierten Informationen über das Ausübungsverhalten der Mitarbeiter anhand der am Tag der Gewährung verfügbaren Informationen hätte.
- B12 Häufig dürfte es eine Bandbreite angemessener Einschätzungen in Bezug auf künftige Volatilität, Dividenden und Ausübungsverhalten geben. In diesem Fall ist durch Gewichtung der einzelnen Beträge innerhalb der Bandbreite nach der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens ein Erwartungswert zu berechnen.
- B13 Zukunftserwartungen beruhen im Allgemeinen auf Erfahrungen der Vergangenheit und werden angepasst, wenn angemessenerweise erwartet wird, dass sich die Zukunft anders als die Vergangenheit entwickeln wird. In einigen Fällen können bestimmbar Faktoren darauf hindeuten, dass unbereinigte historische Erfahrungswerte ein relativ schlechter Anhaltspunkt für künftige Entwicklungen sind. Wenn zum Beispiel ein Unternehmen mit zwei völlig unterschiedlichen Geschäftsbereichen denjenigen Bereich veräußert, der mit deutlich geringeren Risiken behaftet war, ist die vergangene Volatilität für eine angemessene Einschätzung der Zukunft unter Umständen nicht aussagekräftig.
- B14 In anderen Fällen stehen keine historischen Daten zur Verfügung. So wird ein erst kürzlich an der Börse eingeführtes Unternehmen nur wenige oder überhaupt keine Daten über die Volatilität seines Anteilspreises haben. Nicht notierte und neu notierte Unternehmen werden weiter unten behandelt.
- B15 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein Unternehmen seine Schätzungen in Bezug auf Volatilität, Ausübungsverhalten und Dividenden nicht einfach auf historische Daten gründen darf, ohne zu berücksichtigen, inwieweit angemessenerweise erwartet werden kann, dass die Erfahrungen der Vergangenheit für künftige Prognosen verwendbar sind.

*Erwartete frühzeitige Ausübung*

- B16 Mitarbeiter üben Anteilsoptionen aus einer Vielzahl von Gründen oft frühzeitig aus. Beispielsweise sind Mitarbeiteranteilsoptionen in der Regel nicht übertragbar. Dies veranlasst die Mitarbeiter häufig zu einer frühzeitigen Ausübung ihrer Anteilsoptionen, weil dies für sie die einzige Möglichkeit ist, ihre Position zu realisieren. Außerdem sind ausscheidende Mitarbeiter oftmals verpflichtet, ihre erdienten Optionen innerhalb eines kurzen Zeitraums auszuüben, da sie sonst verfallen. Dieser Faktor führt ebenfalls zu einer frühzeitigen Ausübung von Mitarbeiteranteilsoptionen. Als weitere Faktoren für eine frühzeitige Ausübung sind Risikoscheu und mangelnde Vermögensdiversifizierung zu nennen.
- B17 Die Methode zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung ist von der Art des angewendeten Optionspreismodells abhängig. Beispielsweise könnte hierzu ein Schätzwert der voraussichtlichen Optionslaufzeit verwendet werden (die bei einer Mitarbeiteranteilsoption dem Zeitraum vom Tag der Gewährung bis zum Tag der voraussichtlichen Optionsausübung entspricht), der als Parameter in ein Optionspreismodell (z. B. die Black-Scholes-Merton-Formel) einfließt. Alternativ dazu könnte eine erwartete frühzeitige Ausübung in einem Binomial- oder ähnlichen Optionspreismodell abgebildet werden, das die Vertragslaufzeit als Parameter verwendet.
- B18 Bei der Ermittlung des Schätzwerts für eine frühzeitige Ausübung sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:
- a) die Länge des Erdienungszeitraums, da die Anteilsoption im Regelfall erst nach Ablauf des Erdienungszeitraums ausgeübt werden kann. Die Bestimmung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung auf die Bewertung basiert daher auf der Annahme, dass die Optionen erdient werden. Die Auswirkungen der Erdienungsbedingungen werden in den Paragraphen 19–21 behandelt;
  - b) der durchschnittliche Zeitraum, den ähnliche Optionen in der Vergangenheit ausstehend waren;
  - c) der Preis der zugrunde liegenden Anteile. Erfahrungen der Vergangenheit können darauf hindeuten, dass Mitarbeiter ihre Optionen meist dann ausüben, wenn der Anteilspreis ein bestimmtes Niveau über dem Ausübungspreis erreicht hat;
  - d) der Rang des Mitarbeiters innerhalb der Organisation. Beispielsweise könnten Mitarbeiter in höheren Positionen erfahrungsgemäß dazu tendieren, ihre Optionen später auszuüben als Mitarbeiter in niedrigeren Positionen (in Paragraph B21 wird darauf näher eingegangen);
  - e) voraussichtliche Volatilität der zugrunde liegenden Anteile. Im Durchschnitt könnten Mitarbeiter dazu tendieren, Anteilsoptionen auf Anteile mit großer Schwankungsbreite früher auszuüben als auf Anteile mit geringer Volatilität.
- B19 Wie in Paragraph B17 ausgeführt, könnte zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer frühzeitigen Ausübung ein Schätzwert der erwarteten Optionslaufzeit verwendet werden, der als Parameter in ein Optionspreismodell einfließt. Bei der Schätzung der erwarteten Laufzeit von Anteilsoptionen, die einer Gruppe von Mitarbeitern gewährt wurden, könnte diese Schätzung auf einem angemessenen Näherungswert für den gewichteten Durchschnitt der erwarteten Laufzeit für die gesamte Mitarbeitergruppe oder auf einem angemessenen Näherungswert für den gewichteten Durchschnitt der Laufzeiten für Untergruppen von Mitarbeitern innerhalb dieser Gruppe basieren, die anhand detaillierterer Daten über das Ausübungsverhalten der Mitarbeiter ermittelt werden (weitere Ausführungen siehe unten).
- B20 Die Aufteilung gewährter Optionen in Mitarbeitergruppen mit einem relativ homogenen Ausübungsverhalten dürfte von großer Bedeutung sein. Der Wert einer Option stellt keine lineare Funktion der Optionslaufzeit dar; er nimmt mit fortschreitender Dauer der Laufzeit immer weniger zu. Ein Beispiel hierfür ist eine Option mit zweijähriger Laufzeit, die – wenn alle anderen Annahmen identisch sind – zwar mehr, jedoch nicht doppelt so viel wert ist wie eine Option mit einjähriger Laufzeit. Dies bedeutet, dass der gesamte beizulegende Zeitwert der gewährten Anteilsoptionen bei einer Berechnung des geschätzten Optionswerts anhand einer einzigen gewichteten Durchschnittslaufzeit, die ganz unterschiedliche Einzelaufzeiten umfasst, zu hoch angesetzt würde. Eine solche Überbewertung kann durch die Aufteilung der gewährten Optionen in mehrere Gruppen, deren gewichtete Durchschnittslaufzeit eine relativ geringe Bandbreite an Laufzeiten umfasst, reduziert werden.
- B21 Ähnliche Überlegungen sind bei der Verwendung eines Binomial- oder ähnlichen Modells anzustellen. Beispielsweise könnten die vergangenen Erfahrungen eines Unternehmens, das Mitarbeiteroptionen in allen Hierarchieebenen gewährt, darauf hindeuten, dass Führungskräfte in hohen Positionen ihre Optionen länger behalten als Mitarbeiter im mittleren Management und dass Mitarbeiter in unteren Positionen ihre Optionen meist früher als jede andere Gruppe ausüben. Außerdem könnten Mitarbeiter, denen empfohlen oder vorgeschrieben wird, eine Mindestanzahl an Eigenkapitalinstrumenten, einschließlich Optionen, ihres Arbeitgebers zu halten, ihre Optionen im Durchschnitt später ausüben als Mitarbeiter, die keiner derartigen Bestimmung unterliegen. In diesen Fällen führt die Aufteilung der Optionen in Empfängergruppen mit einem relativ homogenen Ausübungsverhalten zu einer genaueren Schätzung des gesamten beizulegenden Zeitwerts der gewährten Anteilsoptionen.

*Erwartete Volatilität*

- B22 Die erwartete Volatilität ist eine Kennzahl für das Schwankungsmaß von Kursen innerhalb eines bestimmten Zeitraums. In Optionspreismodellen wird als Volatilitätskennzahl die auf Jahresbasis umgerechnete Standardabweichung der stetigen Rendite des Anteils über einen bestimmten Zeitraum verwendet. Die Volatilität wird normalerweise auf ein Jahr bezogen angegeben, was einen Vergleich unabhängig von der in der Berechnung verwendeten Zeitspanne (z. B. tägliche, wöchentliche oder monatliche Kursbeobachtungen) ermöglicht.
- B23 Die (positive oder negative) Rendite eines Anteils in einem bestimmten Zeitraum gibt an, in welchem Umfang der Anteilseigner von Dividenden und einer Steigerung (oder einem Rückgang) des Anteilspreises profitiert hat.
- B24 Die erwartete auf Jahresbasis umgerechnete Volatilität eines Anteils entspricht der Bandbreite, in der die stetige jährliche Rendite in rund zwei Dritteln der Fälle voraussichtlich liegen wird. Wenn beispielsweise ein Anteil mit einer voraussichtlichen stetigen Rendite von 12 % eine Volatilität von 30 % aufweist, bedeutet dies, dass die Wahrscheinlichkeit, dass die Rendite des Anteils für ein Jahr zwischen -18 % (12 % - 30 %) und 42 % (12 % + 30 %) liegt, rund zwei Drittel beträgt. Beträgt der Anteilspreis am Jahresbeginn 100 WE und werden keine Dividenden ausgeschüttet, liegt der Anteilspreis in rund zwei Dritteln der Fälle am Jahresende voraussichtlich zwischen 83,53 WE ( $100 \text{ WE} \times e^{-0,18}$ ) und 152,20 WE ( $100 \text{ WE} \times e^{0,42}$ ).
- B25 Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:
- a) die implizite Volatilität, die sich gegebenenfalls aus gehandelten Anteilsoptionen auf die Anteile oder andere gehandelte Instrumente des Unternehmens mit Optionseigenschaften (wie etwa wandelbare Schuldinstrumente) ergibt;
  - b) die historische Volatilität des Anteilspreises im jüngsten Zeitraum, der im Allgemeinen der erwarteten Optionslaufzeit (unter Berücksichtigung der verbleibenden Vertragslaufzeit der Option und der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung) entspricht;
  - c) der Zeitpunkt, seit dem die Anteile des Unternehmens öffentlich gehandelt werden. Ein neu notiertes Unternehmen hat im Vergleich zu ähnlichen Unternehmen, die bereits länger notiert sind, oftmals eine höhere historische Volatilität. Weitere Anwendungsleitlinien für neu notierte Unternehmen werden weiter unten gegeben;
  - d) die Tendenz der Volatilität, wieder zu ihrem Mittelwert, also ihrem langjährigen Durchschnitt, zurückzukehren, und andere Faktoren, die darauf hinweisen, dass sich die erwartete künftige Volatilität von der vergangenen Volatilität unterscheiden könnte. War der Anteilspreis eines Unternehmens in einem bestimmbareren Zeitraum aufgrund eines gescheiterten Übernahmeangebots oder einer umfangreichen Restrukturierung extremen Schwankungen unterworfen, könnte dieser Zeitraum bei der Berechnung der historischen jährlichen Durchschnittsvolatilität außer Acht gelassen werden;
  - e) angemessene, regelmäßige Intervalle bei den Kursbeobachtungen. Die Kursbeobachtungen müssen von Periode zu Periode stetig durchgeführt werden. Beispielsweise könnte ein Unternehmen die Wochenschlusskurse oder die Wochenhöchststände verwenden; nicht zulässig ist es dagegen, für einige Wochen den Schlusskurs und für andere Wochen den Höchstkurs zu verwenden. Außerdem müssen die Kursbeobachtungen in derselben Währung wie der Ausübungspreis angegeben werden.

*Neu notierte Unternehmen*

- B26 Wie in Paragraph B25 ausgeführt, hat ein Unternehmen die historische Volatilität des Anteilspreises im jüngsten Zeitraum zu berücksichtigen, der im Allgemeinen der erwarteten Optionslaufzeit entspricht. Besitzt ein neu notiertes Unternehmen nicht genügend Informationen über die historische Volatilität, sollte es die historische Volatilität dennoch bezogen auf den längsten Zeitraum berechnen, für den Handelsdaten verfügbar sind. Denkbar wäre auch, die historische Volatilität ähnlicher Unternehmen nach einer vergleichbaren Zeit der Notierung heranzuziehen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen, das erst seit einem Jahr an der Börse notiert ist und Optionen mit einer voraussichtlichen Laufzeit von fünf Jahren gewährt, das Muster und das Ausmaß der historischen Volatilität von Unternehmen derselben Branche in den ersten sechs Jahren, in denen die Anteile dieser Unternehmen öffentlich gehandelt wurden, zugrunde legen.

*Nicht notierte Unternehmen*

- B27 Ein nicht notiertes Unternehmen kann bei der Schätzung der erwarteten Volatilität nicht auf historische Daten zurückgreifen. Stattdessen gibt es andere Faktoren zu berücksichtigen, auf die nachfolgend näher eingegangen wird.
- B28 In einigen Fällen könnte ein nicht notiertes Unternehmen, das regelmäßig Optionen oder Anteile an Mitarbeiter (oder andere Parteien) ausgibt, einen internen Markt für seine Anteile eingerichtet haben. Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität könnte dann die Volatilität dieser Anteilspreise berücksichtigt werden.

- B29 Alternativ könnte die erwartete Volatilität anhand der historischen oder impliziten Volatilität vergleichbarer notierter Unternehmen, für die Informationen über Anteilspreise oder Optionspreise zur Verfügung stehen, geschätzt werden. Dies wäre angemessen, wenn das Unternehmen den Wert seiner Anteile auf Grundlage der Anteilspreise vergleichbarer notierter Unternehmen bestimmt hat.
- B30 Hat das Unternehmen zur Schätzung des Werts seiner Anteile nicht die Anteilspreise vergleichbarer notierter Unternehmen herangezogen, sondern stattdessen eine andere Bewertungsmethode verwendet, könnte das Unternehmen die Schätzung der erwarteten Volatilität auf diese Bewertungsmethode gründen. Beispielsweise könnte die Bewertung der Anteile auf Basis des Nettovermögens oder Periodenüberschusses erfolgen. In diesem Fall könnte die erwartete Volatilität der Nettovermögenswerte oder Periodenüberschüsse herangezogen werden.

#### *Erwartete Dividenden*

- B31 Ob erwartete Dividenden bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Anteile oder Optionen zu berücksichtigen sind, hängt davon ab, ob die Gegenpartei Anspruch auf Dividenden oder ausschüttungsgleiche Beträge hat.
- B32 Wenn Mitarbeitern beispielsweise Optionen gewährt wurden und sie zwischen dem Tag der Gewährung und dem Tag der Ausübung Anspruch auf Dividenden auf die zugrunde liegenden Anteile oder ausschüttungsgleiche Beträge haben (die bar ausgezahlt oder mit dem Ausübungspreis verrechnet werden), sind die gewährten Optionen so zu bewerten, als würden auf die zugrunde liegenden Anteile keine Dividenden ausgeschüttet, d. h. die Höhe der erwarteten Dividenden muss null sein.
- B33 Auf gleiche Weise ist bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Mitarbeiteroptionen am Tag der Gewährung keine Anpassung für erwartete Dividenden notwendig, wenn die Mitarbeiter während des Erdienungszeitraums einen Anspruch auf Dividendenzahlungen haben.
- B34 Haben die Mitarbeiter dagegen während des Erdienungszeitraums (bzw. im Falle einer Option vor der Ausübung) keinen Anspruch auf Dividenden oder ausschüttungsgleiche Beträge, sind bei der Bewertung der Anrechte auf den Bezug von Anteilen oder Optionen am Tag der Gewährung die erwarteten Dividenden zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass bei der Verwendung eines Optionspreismodells die erwarteten Dividenden in die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts einer gewährten Option einzubeziehen sind. Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts eines gewährten Anteils ist dieser um den Barwert der während des Erdienungszeitraums voraussichtlich zahlbaren Dividenden zu verringern.
- B35 Optionspreismodelle verlangen im Allgemeinen die Angabe der erwarteten Dividendenrendite. Die Modelle lassen sich jedoch so ändern, dass statt einer Rendite ein erwarteter Dividendenbetrag verwendet wird. Ein Unternehmen kann die erwartete Rendite oder den erwarteten Dividendenbetrag verwenden. Im letzteren Fall sind die Dividendenerhöhungen der Vergangenheit zu berücksichtigen. Hat ein Unternehmen seine Dividenden beispielsweise bisher im Allgemeinen um rund 3 % pro Jahr erhöht, darf bei der Schätzung des Optionswerts kein fester Dividendenbetrag über die gesamte Laufzeit der Option angenommen werden, sofern keine Anhaltspunkte zur Stützung dieser Annahme vorliegen.
- B36 Im Allgemeinen sollte die Annahme über erwartete Dividenden auf öffentlich zugänglichen Informationen beruhen. Ein Unternehmen, das keine Dividenden ausschüttet und keine künftigen Ausschüttungen beabsichtigt, hat von einer erwarteten Dividendenrendite von null auszugehen. Jedoch könnte ein junges aufstrebendes Unternehmen, das in der Vergangenheit keine Dividenden gezahlt hat, davon ausgehen, dass es während der erwarteten Laufzeit der Mitarbeiteranteilsoptionen beginnt, Dividenden auszuschütten. Ein solches Unternehmen könnte einen Durchschnitt aus seiner bisherigen Dividendenrendite (null) und dem Mittelwert der Dividendenrendite einer geeigneten Vergleichsgruppe verwenden.

#### *Risikoloser Zins*

- B37 Normalerweise ist der risikolose Zins die derzeit verfügbare implizite Rendite auf Nullkupon-Staatsanleihen des Landes, in dessen Währung der Ausübungspreis ausgedrückt wird, mit einer Restlaufzeit, die der erwarteten Laufzeit der zu bewertenden Option (auf Grundlage der verbleibenden Vertragslaufzeit der Option und unter Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung) entspricht. Falls solche Staatsanleihen nicht vorhanden sind oder Umstände darauf hindeuten, dass die implizite Rendite auf Nullkupon-Staatsanleihen nicht den risikolosen Zins wiedergibt (zum Beispiel in Hochinflationenländern), muss unter Umständen ein geeigneter Ersatz verwendet werden. Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einer Option mit einer Laufzeit, die der erwarteten Laufzeit der zu bewertenden Option entspricht, ist ebenfalls ein geeigneter Ersatz zu verwenden, wenn die Marktteilnehmer den risikolosen Zins üblicherweise anhand dieses Ersatzes und nicht anhand der impliziten Rendite von Nullkupon-Staatsanleihen bestimmen.

#### *Auswirkungen auf die Kapitalverhältnisse*

- B38 Normalerweise werden gehandelte Anteilsoptionen von Dritten und nicht vom Unternehmen verkauft. Bei Ausübung dieser Anteilsoptionen liefert der Verkäufer die Anteile an den Optionsinhaber, die dann von bestehenden Anteilseignern gekauft werden. Die Ausübung gehandelter Anteilsoptionen hat daher keinen Verwässerungseffekt.

- B39 Werden die Anteilsoptionen dagegen vom Unternehmen verkauft, werden bei der Ausübung dieser Optionen neue Anteile ausgegeben (entweder tatsächlich oder ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach, falls vorher zurückgekauft und gehaltene eigene Anteile verwendet werden). Da die Anteile zum Ausübungspreis und nicht zum aktuellen Marktpreis am Tag der Ausübung ausgegeben werden, könnte diese tatsächliche oder potenzielle Verwässerung einen Rückgang des Anteilspreises bewirken, sodass der Optionsinhaber bei der Ausübung keinen so großen Gewinn wie bei der Ausübung einer ansonsten gleichartigen gehandelten Option ohne Verwässerung des Anteilspreises erzielt.
- B40 Ob dies eine wesentliche Auswirkung auf den Wert der gewährten Anteilsoptionen hat, ist von verschiedenen Faktoren abhängig, wie etwa der Anzahl der bei Ausübung der Optionen neu ausgegebenen Anteile im Verhältnis zur Anzahl der bereits im Umlauf befindlichen Anteile. Außerdem könnte der Markt, wenn er die Gewährung von Optionen bereits erwartet, die potenzielle Verwässerung bereits in den Anteilspreis am Tag der Gewährung eingepreist haben.
- B41 Das Unternehmen hat jedoch zu prüfen, ob der mögliche Verwässerungseffekt einer künftigen Ausübung der gewährten Anteilsoptionen unter Umständen einen Einfluss auf den geschätzten beizulegenden Zeitwert zum Tag der Gewährung hat. Die Optionspreismodelle können zur Berücksichtigung dieses potenziellen Verwässerungseffekts entsprechend angepasst werden.

#### **Änderungen von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente**

- B42 Paragraph 27 schreibt vor, dass ungeachtet etwaiger Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, oder einer Annullierung oder Erfüllung der gewährten Eigenkapitalinstrumente als Mindestanforderung die erhaltenen Leistungen, die zum beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung bewertet wurden, zu erfassen sind, es sei denn, diese Eigenkapitalinstrumente sind aufgrund der Nichterfüllung einer am Tag der Gewährung vereinbarten Erdienungsbedingung (bei der es sich nicht um eine Marktbedingung handelt) nicht erdient. Außerdem hat ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen zu erfassen, die den gesamten beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung erhöhen oder mit einem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden sind.
- B43 Zur Anwendung der Vorschriften von Paragraph 27 gilt:
- a) Wenn durch eine Änderung der unmittelbar vor und nach dieser Änderung ermittelte beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zunimmt (z. B. durch Verringerung des Ausübungspreises), ist der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert in die Berechnung des Betrags einzubeziehen, der für die als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen erfasst wird. Der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert ergibt sich aus der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des geänderten Eigenkapitalinstruments und dem des ursprünglichen Eigenkapitalinstruments, die beide am Tag der Änderung geschätzt werden. Erfolgt die Änderung während des Erdienungszeitraums, ist zusätzlich zu dem Betrag, der auf dem beizulegenden Zeitwert der ursprünglichen Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung basiert und der über den verbleibenden ursprünglichen Erdienungszeitraum zu erfassen ist, der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert in den Betrag einzubeziehen, der für ab dem Tag der Änderung bis zum Tag der Erdienung der geänderten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird. Erfolgt die Änderung nach dem Tag der Erdienung, ist der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert sofort zu erfassen bzw. über den Erdienungszeitraum, wenn der Mitarbeiter eine zusätzliche Dienstzeit ableisten muss, bevor er einen uneingeschränkten Anspruch auf die geänderten Eigenkapitalinstrumente erwirbt.
  - b) Auf gleiche Weise ist bei einer Änderung, bei der die Anzahl der gewährten Eigenkapitalinstrumente erhöht wird, der zum Zeitpunkt der Änderung beizulegende Zeitwert der zusätzlich gewährten Eigenkapitalinstrumente bei der Ermittlung des Betrags gemäß den Vorschriften unter (a) oben zu berücksichtigen, der für als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird. Erfolgt die Änderung beispielsweise während des Erdienungszeitraums, ist zusätzlich zu dem Betrag, der auf dem beizulegenden Zeitwert der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung basiert und der über den verbleibenden ursprünglichen Erdienungszeitraum zu erfassen ist, der beizulegende Zeitwert der zusätzlich gewährten Eigenkapitalinstrumente in den Betrag einzubeziehen, der für ab dem Tag der Änderung bis zum Tag der Erdienung der geänderten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird.
  - c) Werden die Erdienungsbedingungen zugunsten des Mitarbeiters geändert, beispielsweise durch Verkürzung des Erdienungszeitraums oder durch Änderung oder Streichung einer Leistungsbedingung (bei der es sich nicht um eine Marktbedingung handelt, wobei Änderungen von Marktbedingungen gemäß (a) oben zu bilanzieren sind), sind bei Anwendung der Vorschriften der Paragraphen 19–21 die geänderten Erdienungsbedingungen zu berücksichtigen.

- B44 Werden die Vertragsbedingungen der gewährten Eigenkapitalinstrumente auf eine Weise geändert, die eine Minderung des gesamten beizulegenden Zeitwerts der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung zur Folge hat oder mit keinem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden ist, sind die als Gegenleistung für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen trotzdem weiterhin so zu bilanzieren, als hätte diese Änderung nicht stattgefunden (es sei denn, es handelt sich um eine Annullierung einiger oder aller gewährten Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 28 zu behandeln ist). Es folgen einige Beispiele:
- a) Wenn infolge einer Änderung der unmittelbar vor und nach der Änderung ermittelte beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente abnimmt, hat das Unternehmen diese Minderung nicht zu berücksichtigen, sondern weiterhin den Betrag anzusetzen, der für die als Gegenleistung für die Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen, bemessen nach dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung, erfasst wurde.
  - b) Führt die Änderung dazu, dass einem Mitarbeiter eine geringere Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gewährt wird, ist diese Herabsetzung gemäß den Vorschriften von Paragraph 28 als Annullierung des betreffenden Anteils der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren.
  - c) Werden die Erdienungsbedingungen zuungunsten des Mitarbeiters geändert, beispielsweise durch Verlängerung des Erdienungszeitraums oder durch Änderung oder Aufnahme einer zusätzlichen Leistungsbedingung (bei der es sich nicht um eine Marktbedingung handelt, deren Änderungen gemäß (a) oben zu bilanzieren sind), sind bei Anwendung der Vorschriften der Paragraphen 19–21 die geänderten Ausübungsbedingungen nicht zu berücksichtigen.

**Bilanzierung einer Änderung, die bewirkt, dass eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich fortan als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente einzustufen ist**

- B44A Werden die Vertragsbedingungen einer anteilsbasierten Vergütung mit Barausgleich so geändert, dass daraus eine anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente wird, so wird die Vergütung ab dem Zeitpunkt der Änderung als solche bilanziert. Dies bedeutet konkret:
- a) Die anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente wird unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der am Tag der Änderung gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet. Die anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente wird am Tag der Änderung nach Maßgabe der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen im Eigenkapital erfasst.
  - b) Die aus der anteilsbasierten Vergütung mit Barausgleich resultierende Schuld wird am Tag der Änderung ausgebucht.
  - c) Jede etwaige Differenz zwischen dem Buchwert der ausgebuchten Schuld und dem am Tag der Änderung im Eigenkapital erfassten Betrag wird umgehend erfolgswirksam erfasst.
- B44B Ergibt sich infolge der Änderung ein längerer oder kürzerer Erdienungszeitraum, so wird bei der Anwendung der Vorschriften in Paragraph B44A der geänderte Erdienungszeitraum berücksichtigt. Die Vorschriften in Paragraph B44A finden auch dann Anwendung, wenn die Änderung nach Ablauf des Erdienungszeitraums eintritt.
- B44C Eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich kann annulliert oder erfüllt werden (ausgenommen eine Annullierung durch Verwirkung, weil die Erdienungsbedingungen nicht erfüllt wurden). Werden Eigenkapitalinstrumente gewährt und identifiziert das Unternehmen diese am Tag der Gewährung als Ersatz für die annullierte anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich, so hat das Unternehmen die Paragraphen B44A und B44B anzuwenden.

**Anteilsbasierte Vergütungen zwischen Konzernunternehmen (Änderungen 2009)**

- B45 In den Paragraphen 43A–43C wird dargelegt, wie anteilsbasierte Vergütungen zwischen Konzernunternehmen in den Einzelabschlüssen der einzelnen Unternehmen zu bilanzieren sind. In den Paragraphen B46–B61 wird erläutert, wie die Vorschriften der Paragraphen 43A–43C anzuwenden sind. In Paragraph 43D wurde bereits darauf hingewiesen, dass es für anteilsbasierte Vergütungen zwischen Konzernunternehmen je nach Sachlage und Umständen eine Reihe von Gründen geben kann. Die hier dargelegten Ausführungen sind deshalb nicht abschließend und gehen von der Annahme aus, dass es sich in Fällen, in denen das Unternehmen, das die Güter oder Dienstleistungen erhält, nicht zum Ausgleich der Transaktion verpflichtet ist, wenn es sich dabei ungeachtet etwaiger konzerninterner Rückzahlungsvereinbarungen um eine Kapitaleinlage des Mutterunternehmens beim Tochterunternehmen handelt.

B46 Auch wenn es in den folgenden Ausführungen hauptsächlich um Transaktionen mit Mitarbeitern geht, sind die Ausführungen auch auf ähnliche anteilsbasierte Vergütungen an Lieferanten oder Dienstleister anzuwenden, bei denen es sich nicht um Mitarbeiter handelt. So kann eine Vereinbarung zwischen einem Mutter- und einem Tochterunternehmen das Tochterunternehmen dazu verpflichten, das Mutterunternehmen für die Bereitstellung von Eigenkapitalinstrumenten an die Mitarbeiter zu bezahlen. Wie eine solche konzerninterne Zahlungsvereinbarung zu bilanzieren ist, wird in den folgenden Ausführungen nicht behandelt.

B47 Bei anteilsbasierten Vergütungen zwischen Konzernunternehmen stellen sich in der Regel vier Fragen. Der Einfachheit halber werden diese nachfolgend am Beispiel eines Mutter- und dessen Tochterunternehmens erörtert.

*Anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen mit Ausgleich durch eigene Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens*

B48 Die erste Frage lautet, ob die nachstehend beschriebenen Transaktionen mit eigenen Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens gemäß den Vorschriften dieses IFRS als Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder als Barausgleich bilanziert werden sollen:

- a) ein Unternehmen gewährt seinen Mitarbeitern Rechte auf Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (z. B. Anteilsoptionen) und entscheidet sich dafür oder ist dazu gezwungen, zur Erfüllung dieser Verpflichtung gegenüber seinen Mitarbeitern von einer anderen Partei Eigenkapitalinstrumente (z. B. eigene Anteile) zu erwerben, und
- b) den Mitarbeitern eines Unternehmens werden entweder durch das Unternehmen selbst oder durch dessen Anteilseigner Rechte auf Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens (z. B. Anteilsoptionen) gewährt, wobei die benötigten Eigenkapitalinstrumente von den Anteilseignern des Unternehmens zur Verfügung gestellt werden.

B49 Anteilsbasierte Vergütungen, bei denen das Unternehmen als Gegenleistung für seine eigenen Eigenkapitalinstrumente Dienstleistungen erhält, sind als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren. Dies gilt unabhängig davon, ob das Unternehmen sich dafür entscheidet oder dazu gezwungen ist, diese Eigenkapitalinstrumente von einer anderen Partei zu erwerben, damit es seine aus der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung erwachsenden Verpflichtungen gegenüber seinen Mitarbeitern erfüllen kann. Dies gilt auch unabhängig davon, ob

- a) die Rechte der Mitarbeiter auf Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens vom Unternehmen selbst oder von dessen Anteilseigner/Anteilseignern gewährt wurden, oder
- b) die anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung vom Unternehmen selbst oder von dessen Anteilseigner/Anteilseignern erfüllt wurde.

B50 Ist der Anteilseigner verpflichtet, die Mitarbeiter seines Unternehmens anteilsbasiert zu vergüten, wird er eher Eigenkapitalinstrumente dieses Unternehmens als eigene Instrumente zur Verfügung stellen. Gehört das Unternehmen zu demselben Konzern wie der Anteilseigner, so hat dieser daher gemäß Paragraph 43C seine Verpflichtung anhand der Vorschriften zu bewerten, die für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich in seinem Einzelabschluss und für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente in seinem Konzernabschluss gelten.

*Anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente des Mutterunternehmens*

B51 Die zweite Frage betrifft anteilsbasierte Vergütungen zwischen zwei oder mehr Unternehmen desselben Konzerns, für die ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens des Konzerns herangezogen wird. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn den Mitarbeitern eines Tochterunternehmens als Gegenleistung für Leistungen, die sie für dieses Tochterunternehmen erbracht haben, Rechte auf Eigenkapitalinstrumente des Mutterunternehmens eingeräumt werden.

B52 Deshalb betrifft die zweite Frage die folgenden anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen:

- a) ein Mutterunternehmen gewährt den Mitarbeitern seines Tochterunternehmens unmittelbar Rechte auf seine Eigenkapitalinstrumente: in diesem Fall ist das Mutterunternehmen (nicht das Tochterunternehmen) zur Lieferung der Eigenkapitalinstrumente an die Mitarbeiter des Tochterunternehmens verpflichtet, und
- b) ein Tochterunternehmen gewährt seinen Mitarbeitern Rechte auf Eigenkapitalinstrumente seines Mutterunternehmens: in diesem Fall ist das Tochterunternehmen zur Lieferung der Eigenkapitalinstrumente an seine Mitarbeiter verpflichtet.

Ein Mutterunternehmen gewährt den Mitarbeitern seines Tochterunternehmens Rechte auf seine Eigenkapitalinstrumente (Paragraph B 52 (a))

B53 Das Tochterunternehmen ist nicht verpflichtet, seinen Mitarbeitern Eigenkapitalinstrumente seines Mutterunternehmens zu liefern. Daher hat das Tochterunternehmen gemäß Paragraph 43B die Dienstleistungen, die es von seinen Mitarbeitern erhält, gemäß den Vorschriften für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente zu bewerten und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals als Einlage des Mutterunternehmens zu erfassen.

- B54 Das Mutterunternehmen ist verpflichtet, den Ausgleich vorzunehmen und den Mitarbeitern des Tochterunternehmens eigene Eigenkapitalinstrumente zu liefern. Daher hat das Mutterunternehmen gemäß Paragraph 43C diese Verpflichtung gemäß den für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente geltenden Vorschriften zu bewerten.

Ein Tochterunternehmen gewährt seinen Mitarbeitern Rechte auf Eigenkapitalinstrumente seines Mutterunternehmens (Paragraph B 52(b))

- B55 Da das Tochterunternehmen keine der in Paragraph 43B genannten Bedingungen erfüllt, hat es die Transaktion mit seinen Mitarbeitern als Vergütung mit Barausgleich zu bilanzieren. Diese Vorschrift gilt unabhängig davon, auf welche Weise das Tochterunternehmen die Eigenkapitalinstrumente zur Erfüllung seiner Verpflichtungen gegenüber seinen Mitarbeitern erhält.

*Anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen mit Barausgleich für die Mitarbeiter*

- B56 Die dritte Frage lautet, wie ein Unternehmen, das von Lieferanten (einschließlich Mitarbeitern) Güter oder Dienstleistungen erhält, anteilsbasierte Vereinbarungen mit Barausgleich bilanzieren sollte, wenn es selbst nicht zur Leistung der erforderlichen Zahlungen an die Lieferanten oder Dienstleister verpflichtet ist. Hierzu folgende Beispiele für Vereinbarungen, bei denen das Mutterunternehmen (und nicht das Unternehmen selbst) die erforderlichen Barzahlungen an die Mitarbeiter des Unternehmens leisten muss:

- a) die Barzahlungen an die Mitarbeiter des Unternehmens sind an den Preis der Eigenkapitalinstrumente dieses Unternehmens gekoppelt;
- b) die Barzahlungen an die Mitarbeiter des Unternehmens sind an den Preis der Eigenkapitalinstrumente von dessen Mutterunternehmen gekoppelt.

- B57 Das Tochterunternehmen ist nicht verpflichtet, den Ausgleich mit seinen Mitarbeitern vorzunehmen. Daher hat das Tochterunternehmen die Transaktion mit seinen Mitarbeitern als Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals als Einlage seines Mutterunternehmens zu erfassen. In der Folge hat das Tochterunternehmen die Kosten der Transaktion immer dann neu zu bewerten, wenn aufgrund der Nichterfüllung nicht marktbedingter Erdienungsbedingungen gemäß den Paragraphen 19–21 eine Änderung eingetreten ist. Hier liegt der Unterschied zur Bewertung der Transaktion als Barausgleich im Konzernabschluss.

- B58 Da das Mutterunternehmen verpflichtet ist, den Ausgleich mit den Mitarbeitern vorzunehmen und die Vergütung der Mitarbeiter in bar erfolgt, hat das Mutterunternehmen (und der Konzern) seine Verpflichtung gemäß den Vorschriften für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich in Paragraph 43C zu bewerten.

*Wechsel von Mitarbeitern zwischen Unternehmen des Konzerns*

- B59 Die vierte Frage betrifft konzerninterne anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen, die die Mitarbeiter von mehr als einem Konzernunternehmen betreffen. So könnte ein Mutterunternehmen den Mitarbeitern seiner Tochterunternehmen beispielsweise Rechte auf seine Eigenkapitalinstrumente gewähren, dies aber davon abhängig machen, dass die betreffenden Mitarbeiter dem Konzern ihre Dienste über einen bestimmten Zeitraum zur Verfügung stellen. Ein Mitarbeiter eines Tochterunternehmens könnte im Laufe des festgelegten Erdienungszeitraums zu einem anderen Tochterunternehmen wechseln, ohne dass dies seine im Rahmen der ursprünglichen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung gewährten Rechte auf Eigenkapitalinstrumente des Mutterunternehmens beeinträchtigt. Sind die Tochterunternehmen nicht verpflichtet, die anteilsbasierte Vergütung der Mitarbeiter zu leisten, bilanzieren sie diese als Transaktion mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente. Jedes Tochterunternehmen hat die von einem Mitarbeiter erhaltenen Leistungen zu bewerten unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert des Eigenkapitalinstrumentes zu dem Zeitpunkt, zu dem das Mutterunternehmen die Rechte auf diese Eigenkapitalinstrumente gemäß Anhang A ursprünglich gewährt hat, und auf den Teil des Erdienungszeitraums, den der Mitarbeiter bei dem betreffenden Tochterunternehmen gearbeitet hat.

- B60 Ist das Tochterunternehmen verpflichtet, den Ausgleich vorzunehmen und seinen Mitarbeitern Eigenkapitalinstrumente seines Mutterunternehmens zu liefern, so bilanziert es die Transaktion als Barausgleich. Jedes Tochterunternehmen bewertet die erhaltenen Leistungen für den Teil des Erdienungszeitraums, den der Mitarbeiter bei dem jeweiligen Tochterunternehmen tätig war, und legt zu diesem Zweck den beizulegenden Zeitwert des Eigenkapitalinstrumentes am Tag der Gewährung zugrunde. Zusätzlich dazu erfasst jedes Tochterunternehmen jede Veränderung des beizulegenden Zeitwerts des Eigenkapitalinstrumentes, die während der Dienstzeit des Mitarbeiters in dem betreffenden Tochterunternehmen eingetreten ist.

- B61 Es ist möglich, dass ein solcher Mitarbeiter nach dem Wechsel zwischen Konzernunternehmen eine Erdienungsbedingung, bei der es sich nicht um eine Marktbedingung im Sinne des Anhangs A handelt, nicht erfüllt, etwa wenn er den Konzern vor Vollendung der Dienstzeit verlässt. In diesem Fall hat jedes Tochterunternehmen aufgrund der Tatsache, dass die Erdienungsbedingung Leistungserbringung für den Konzern ist, den Betrag, der zuvor für die vom Mitarbeiter gemäß den Grundsätzen des Paragraphen 19 erhaltene Leistungen erfasst wurde, anzupassen. Wenn die vom Mutterunternehmen gewährten Rechte auf Eigenkapitalinstrumente nicht erdient werden, weil ein Mitarbeiter eine Erdienungsbedingung, bei der es sich nicht um eine Marktbedingung handelt, nicht erfüllt, wird für die von diesem Mitarbeiter erhaltenen Leistungen deshalb in keinem Abschluss eines Konzernunternehmens ein Betrag auf kumulativer Basis angesetzt.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 3

**Unternehmenszusammenschlüsse**

## ZIELSETZUNG

- 1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit der Informationen zu verbessern, die ein berichtendes Unternehmen über einen *Unternehmenszusammenschluss* und dessen Auswirkungen in seinem Abschluss liefert. Hierzu legt dieser IFRS Grundsätze und Vorschriften dazu fest, wie der *Erwerber*
  - a) die erworbenen *identifizierbaren* Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle *nicht beherrschenden Anteile* an dem erworbenen Unternehmen in seinem Abschluss ansetzt und bewertet,
  - b) den beim Unternehmenszusammenschluss erworbenen *Geschäfts- oder Firmenwert* oder einen Gewinn aus einem Erwerb unter Marktwert ansetzt und bewertet und
  - c) bestimmt, welche Angaben zu machen sind, damit die Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses beurteilen können.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Dieser IFRS ist auf Transaktionen oder andere Ereignisse anzuwenden, die die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses erfüllen. Nicht anwendbar ist dieser IFRS auf
  - a) die Bilanzierung der Schaffung einer gemeinschaftlichen Vereinbarung im Abschluss des gemeinschaftlich geführten Unternehmens selbst.
  - b) den Erwerb eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten, die keinen *Geschäftsbetrieb* bilden. In solchen Fällen hat der Erwerber die einzelnen erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte (einschließlich solcher, die die Definition und die Ansatzkriterien für *immaterielle Vermögenswerte* gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfüllen) und die übernommenen Schulden zu identifizieren und anzusetzen. Die Anschaffungskosten der Gruppe sind den einzelnen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt auf Grundlage ihrer *beizulegenden Zeitwerte* zuzuordnen. Eine solche Transaktion oder ein solches Ereignis führt nicht zu einem Geschäfts- oder Firmenwert.
  - c) einen Zusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung (die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in den Paragraphen B1–B4 enthalten).
- 2A Die Vorschriften dieses Standards gelten nicht für den Erwerb einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen durch eine Investmentgesellschaft im Sinne von IFRS 10 Konzernabschlüsse, sofern dieses Tochterunternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden muss.

## IDENTIFIZIERUNG EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES

- 3 **Zur Klärung der Frage, ob eine Transaktion oder ein anderes Ereignis einen Unternehmenszusammenschluss darstellt, muss ein Unternehmen die Definition aus diesem IFRS anwenden, die verlangt, dass die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden einen Geschäftsbetrieb darstellen. Stellen die erworbenen Vermögenswerte keinen Geschäftsbetrieb dar, hat das berichtende Unternehmen die Transaktion oder das andere Ereignis als Erwerb von Vermögenswerten zu bilanzieren. Die Paragraphen B5–B12D enthalten Leitlinien zur Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses und zur Definition eines Geschäftsbetriebs.**

## DIE ERWERBSMETHODE

- 4 **Jeder Unternehmenszusammenschluss ist nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren.**
- 5 Die Anwendung der Erwerbsmethode erfordert
  - a) die Identifizierung des Erwerbers,
  - b) die Bestimmung des *Erwerbszeitpunkts*,

- c) den Ansatz und die Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Schulden und aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen sowie
- d) den Ansatz und die Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert.

#### Identifizierung des Erwerbers

**6 Bei jedem Unternehmenszusammenschluss ist eines der beteiligten Unternehmen als der Erwerber zu identifizieren.**

- 7 Für die Identifizierung des Erwerbers — d. h. des Unternehmens, das die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt — sind die Leitlinien in IFRS 10 anzuwenden. Bei Unternehmenszusammenschlüssen, bei denen sich anhand der Leitlinien in IFRS 10 nicht eindeutig bestimmen lässt, welches der zusammengeschlossenen Unternehmen der Erwerber ist, sind die in den Paragraphen B14–B18 genannten Faktoren heranzuziehen.

#### Bestimmung des Erwerbszeitpunkts

**8 Der Erwerber hat den Erwerbszeitpunkt zu bestimmen, d. h. den Zeitpunkt, zu dem er die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt.**

- 9 Der Zeitpunkt, zu dem der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt, ist im Allgemeinen der Tag, an dem er die Gegenleistung rechtsgültig transferiert, die Vermögenswerte erhält und die Schulden des erworbenen Unternehmens übernimmt – der Tag des Abschlusses. Der Erwerber kann indes die Beherrschung zu einem Zeitpunkt erlangen, der entweder vor oder nach dem Tag des Abschlusses liegt. Der Erwerbszeitpunkt liegt beispielsweise vor dem Tag des Abschlusses, wenn in einer schriftlichen Vereinbarung vorgesehen ist, dass der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen zu einem Zeitpunkt vor dem Tag des Abschlusses erlangt. Ein Erwerber hat bei der Ermittlung des Erwerbszeitpunkts alle einschlägigen Tatsachen und Umstände zu berücksichtigen.

#### Ansatz und Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Schulden und aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen

##### Ansatzgrundsatz

- 10 Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Der Ansatz der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden unterliegt den in den Paragraphen 11 und 12 genannten Bedingungen.**

##### Ansatzbedingungen

- 11 Um im Rahmen der Anwendung der Erwerbsmethode die Ansatzkriterien zu erfüllen, müssen die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden den im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* enthaltenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt entsprechen. So stellen beispielsweise Kosten, die der Erwerber für die Zukunft erwartet, keine zum Erwerbszeitpunkt bestehenden Schulden dar, wenn der Erwerber nicht dazu verpflichtet ist, diese Kosten auf sich zu nehmen, um seinem Plan entsprechend eine Tätigkeit des erworbenen Unternehmens aufzugeben oder Mitarbeiter des erworbenen Unternehmens zu entlassen oder zu versetzen. Daher erfasst der Erwerber diese Kosten bei der Anwendung der Erwerbsmethode nicht. Stattdessen erfasst er diese Kosten gemäß anderen IFRS in seinen auf den Unternehmenszusammenschluss folgenden Abschlüssen.
- 12 Der Ansatz im Rahmen der Erwerbsmethode setzt ferner voraus, dass die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden Teil dessen sind, was Erwerber und erworbenes Unternehmen (oder dessen frühere *Eigentümer*) in der Transaktion des Unternehmenszusammenschlusses getauscht haben, und dass diese nicht aus gesonderten Transaktionen stammen. Der Erwerber hat die Leitlinien der Paragraphen 51–53 anzuwenden, um zu bestimmen, welche erworbenen Vermögenswerte und welche übernommenen Schulden Teil des Austauschs für das erworbene Unternehmen sind und welche gegebenenfalls aus einer separaten Transaktion stammen, die entsprechend ihrer Art und gemäß den für sie anwendbaren IFRS zu bilanzieren ist.
- 13 Wenn der Erwerber den Ansatzgrundsatz und die Ansatzbedingungen anwendet, werden möglicherweise einige Vermögenswerte und Schulden angesetzt, die das erworbene Unternehmen zuvor nicht als Vermögenswerte und Schulden in seinem Abschluss angesetzt hatte. Der Erwerber setzt beispielsweise die erworbenen identifizierbaren immateriellen Vermögenswerte, wie einen Markennamen, ein Patent oder eine Kundenbeziehung an, die das erworbene Unternehmen nicht als Vermögenswerte in seinem Abschluss angesetzt hatte, da es diese intern entwickelt und die zugehörigen Kosten als Aufwendungen erfasst hatte.
- 14 Die Paragraphen B31–B40 enthalten Leitlinien zum Ansatz von immateriellen Vermögenswerten. In den Paragraphen 21A–28B werden die Arten von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden beschrieben, die Posten enthalten, für die dieser IFRS begrenzte Ausnahmen vom Ansatzgrundsatz und von den Ansatzbedingungen vorsieht.

Klassifizierung oder Designation der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden

- 15 **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden einzustufen oder zu designieren, sofern dies erforderlich ist, um anschließend andere IFRS anwenden zu können. Diese Einstufungen oder Designationen basieren auf den Vertragsbedingungen, den wirtschaftlichen Bedingungen, der Geschäftspolitik oder den Rechnungslegungsmethoden und anderen zum Erwerbszeitpunkt gültigen einschlägigen Bedingungen.**
- 16 In bestimmten Situationen sehen die IFRS unterschiedliche Formen der Rechnungslegung vor, je nachdem wie ein Unternehmen den jeweiligen Vermögenswert oder die jeweilige Schuld einstuft oder designiert. Beispiele für Einstufungen oder Designationen, welche der Erwerber auf der Grundlage der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden einschlägigen Bedingungen vorzunehmen hat, sind u. a.:
- a) die Einstufung bestimmter finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten gemäß IFRS 9 *Finanzinstrumente* als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet oder als zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet oder als erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bewertet,
  - b) die Designation eines derivativen Finanzinstruments als Sicherungsinstrument gemäß IFRS 9 und
  - c) die Beurteilung, ob ein eingebettetes Derivat gemäß IFRS 9 vom Basisvertrag zu trennen ist (hierbei handelt es sich um eine „Einstufung“ im Sinne der Verwendung dieses Begriffs in diesem IFRS).
- 17 Dieser IFRS sieht eine Ausnahme von dem Grundsatz in Paragraph 15 vor:
- a) die Einstufung eines Leasingvertrags, in dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasingverhältnis.
  - b) [gestrichen]

Der Erwerber hat diese Verträge basierend auf den Vertragsbedingungen und anderen Faktoren bei Abschluss des Vertrags einzustufen (oder falls die Vertragsbedingungen auf eine Weise geändert wurden, die deren Einstufung ändern würde, zum Zeitpunkt dieser Änderung, welche der Erwerbszeitpunkt sein könnte).

#### *Bewertungsgrundsatz*

- 18 **Die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden sind vom Erwerber zu ihrem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert zu bewerten.**
- 19 Bei jedem Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber zum Erwerbszeitpunkt die Bestandteile der nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gegenwärtig Eigentumsanteile sind und ihre Inhaber im Fall der Liquidation zu einem entsprechenden Anteil am Nettovermögen des Unternehmens berechtigen, nach einer der folgenden Methoden zu bewerten:
- a) zum beizulegenden Zeitwert oder
  - b) zum entsprechenden Anteil der gegenwärtigen Eigentumsinstrumente an den für das identifizierbare Nettovermögen des erworbenen Unternehmens angesetzten Beträgen.

Alle anderen Bestandteile der nicht beherrschenden Anteile sind zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten, es sei denn, die IFRS schreiben eine andere Bewertungsgrundlage vor.

- 20 In den Paragraphen 24–31A werden die Arten von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden beschrieben, die Posten enthalten, für die dieser IFRS begrenzte Ausnahmen von dem Bewertungsgrundsatz vorsieht.

#### *Ausnahmen von den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen*

- 21 Dieser IFRS sieht begrenzte Ausnahmen von seinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen vor. Die Paragraphen 21A–31A beschreiben sowohl die besonderen Posten, für die Ausnahmen vorgesehen sind, als auch die Art dieser Ausnahmen. Bei der Bilanzierung dieser Posten gelten die Anforderungen der Paragraphen 21A–31A, was dazu führt, dass einige Posten

- a) entweder gemäß Ansatzbedingungen angesetzt werden, die zusätzlich zu den in den Paragraphen 11 und 12 beschriebenen Ansatzbedingungen gelten, oder gemäß den Anforderungen anderer IFRS angesetzt werden, wobei sich die Ergebnisse im Vergleich zur Anwendung der Ansatzgrundsätze und -bedingungen unterscheiden,
- b) zu einem anderen Betrag als zu ihren zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerten bewertet werden.

#### Ausnahmen vom Ansatzgrundsatz

#### Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten im Anwendungsbereich von IAS 37 oder IFRIC 21

- 21A Paragraph 21B gilt für Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* oder von IFRIC 21 *Abgaben* fielen, wenn sie gesondert eingegangen und nicht bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommen würden.
- 21B Im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* ist eine Schuld definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Folge vergangener Ereignisse zu übertragen. Fiele eine Rückstellung oder Eventualverbindlichkeit in den Anwendungsbereich von IAS 37, hat der Erwerber zur Feststellung, ob zum Erwerbszeitpunkt eine aus vergangenen Ereignissen resultierende gegenwärtige Verpflichtung vorliegt, die Paragraphen 15–22 des IAS 37 anzuwenden. Fiele eine Abgabe in den Anwendungsbereich von IFRIC 21, hat der Erwerber zur Feststellung, ob das zur Entrichtung der Abgabe verpflichtende Ereignis bis zum Erwerbszeitpunkt eingetreten ist, IFRIC 21 anzuwenden.
- 21C Eine gemäß Paragraph 21B festgestellte gegenwärtige Verpflichtung könnte der Definition einer Eventualverbindlichkeit in Paragraph 22(b) entsprechen. Ist dies der Fall, gilt für diese Eventualverbindlichkeit Paragraph 23.

#### Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

- 22 Eine Eventualverbindlichkeit wird in IAS 37 definiert als:
- a) eine mögliche Verpflichtung, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, erst noch bestätigt wird, oder
  - b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf Ereignissen der Vergangenheit beruht, jedoch nicht angesetzt wird, weil
    - i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist oder
    - ii) die Höhe der Verpflichtung nicht hinreichend verlässlich geschätzt werden kann.
- 23 Ein Erwerber hat eine bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen, wenn es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die aus früheren Ereignissen resultiert und für die der beizulegende Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann. Entgegen den Paragraphen 14(b), 23, 27, 29 und 30 von IAS 37 setzt ein Erwerber eine in einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt deshalb selbst dann an, wenn es nicht wahrscheinlich ist, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung erforderlich sein wird. Paragraph 56 dieses IFRS enthält Leitlinien für die Folgebilanzierung von Eventualverbindlichkeiten.
- 23A Eine Eventualforderung wird in IAS 37 definiert als „ein möglicher Vermögenswert, der aus vergangenen Ereignissen resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen“. Eine Eventualforderung ist vom Erwerber zum Erwerbszeitpunkt nicht anzusetzen.

#### Ausnahmen von den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen

##### Ertragsteuern

- 24 Der Erwerber hat einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld aus bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* anzusetzen und zu bewerten.
- 25 Der Erwerber hat die möglichen steuerlichen Auswirkungen der temporären Differenzen und Verlustvorträge eines erworbenen Unternehmens, die zum Erwerbszeitpunkt bereits bestehen oder infolge des Erwerbs entstehen, gemäß IAS 12 zu bilanzieren.

*Leistungen an Arbeitnehmer*

- 26 Der Erwerber hat eine Schuld (oder gegebenenfalls einen Vermögenswert) in Verbindung mit Vereinbarungen für Leistungen an Arbeitnehmer des erworbenen Unternehmens gemäß IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* anzusetzen und zu bewerten.

*Vermögenswerte aus Entschädigungsleistungen*

- 27 Der Veräußerer kann bei einem Unternehmenszusammenschluss den Erwerber vertraglich für die Auswirkungen einer Unsicherheit oder Unwägbarkeit hinsichtlich aller oder eines Teils der spezifischen Vermögenswerte oder Schulden entschädigen. Der Veräußerer kann beispielsweise den Erwerber für Verluste, die über einen bestimmten Betrag einer Schuld aus einem besonderen Eventualfall hinausgehen, entschädigen; mit anderen Worten, der Veräußerer möchte garantieren, dass die Schuld des Erwerbers einen bestimmten Betrag nicht überschreitet. Damit erhält der Erwerber einen Vermögenswert für Entschädigungsleistungen. Der Erwerber hat den Vermögenswert für Entschädigungsleistungen zur gleichen Zeit anzusetzen und auf der gleichen Grundlage zu bewerten, wie er den entschädigten Posten ansetzt und bewertet, vorbehaltlich der Notwendigkeit einer Wertberichtigung für uneinbringliche Beträge. Wenn die Entschädigungsleistung einen Vermögenswert oder eine Schuld betrifft, der/die zum Erwerbszeitpunkt angesetzt wird und zu dessen/deren zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bewertet wird, dann hat der Erwerber den Vermögenswert für die Entschädigungsleistung ebenso zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen und mit dessen zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Für einen zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Vermögenswert für Entschädigungsleistungen sind die Auswirkungen der Ungewissheit bezüglich künftiger Zahlungsströme aufgrund der Einbringlichkeit der Gegenleistungen in der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts mit inbegriffen und eine gesonderte Wertberichtigung ist nicht notwendig (die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in Paragraph B41 enthalten).
- 28 Unter bestimmten Umständen kann sich die Entschädigungsleistung auf einen Vermögenswert oder eine Schuld beziehen, der/die eine Ausnahme von den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen darstellt. Eine Entschädigungsleistung kann sich beispielsweise auf eine Eventualverbindlichkeit beziehen, die zum Erwerbszeitpunkt nicht angesetzt wird, da ihr beizulegender Zeitwert zu dem Stichtag nicht verlässlich bewertet werden kann. Alternativ kann sich eine Entschädigungsleistung auf einen Vermögenswert oder ein Schuld beziehen, der/die beispielsweise aus Leistungen an Arbeitnehmer stammt, welche auf einer anderen Grundlage als dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt werden. Unter diesen Umständen ist der Vermögenswert für Entschädigungsleistungen vorbehaltlich der Einschätzung der Geschäftsleitung bezüglich seiner Einbringlichkeit sowie der vertraglichen Begrenzung des Entschädigungsbetrags unter Zugrundelegung der gleichen Annahmen anzusetzen wie der entschädigte Posten selbst. Paragraph 57 enthält Leitlinien für die Folgebilanzierung eines Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen.

*Leasingverhältnisse, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist*

- 28A Für Leasingverhältnisse nach IFRS 16, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist, hat der Erwerber Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten anzusetzen. Für folgende Leasingverhältnisse muss der Erwerber keine Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten ansetzen:
- Leasingverhältnisse, deren Laufzeit (im Sinne von IFRS 16) innerhalb von 12 Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt endet, und
  - Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert (im Sinne der Beschreibung in den Paragraphen B3–B8 von IFRS 16) von geringem Wert ist.
- 28B Der Erwerber bewertet die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen (im Sinne von IFRS 16) so, als handle es sich bei der erworbenen Leasingvereinbarung um eine zum Erwerbszeitpunkt neu geschlossene Vereinbarung. Der Erwerber bewertet das Nutzungsrecht mit demselben Betrag wie die Leasingverbindlichkeit und passt diesen Betrag gegebenenfalls an, je nachdem, ob die Bedingungen der Leasingvereinbarung verglichen mit den Marktbedingungen günstig oder ungünstig sind.

*Ausnahmen vom Bewertungsgrundsatz**Zurückerworbene Rechte*

- 29 Der Erwerber hat den Wert eines zurückerworbenen Rechts, das als ein immaterieller Vermögenswert auf der Grundlage der Restlaufzeit des zugehörigen Vertrags ausgewiesen war, unabhängig davon zu bewerten, ob Marktteilnehmer mögliche Vertragserneuerungen bei der Bewertung von dessen beizulegendem Zeitwert berücksichtigen würden. Die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in den Paragraphen B35 und B36 enthalten.

*Anteilsbasierte Vergütungen*

- 30 Der Erwerber hat eine Schuld oder ein Eigenkapitalinstrument, welche(s) sich auf anteilsbasierte Vergütungen des erworbenen Unternehmens oder den Ersatz anteilsbasierter Vergütungen des erworbenen Unternehmens durch anteilsbasierte Vergütungen des Erwerbers bezieht, zum Erwerbszeitpunkt nach der Methode in IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* zu bewerten. (Das Ergebnis dieser Methode wird in diesem IFRS als der „marktbasierte Wert“ der anteilsbasierten Vergütung bezeichnet.)

*Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte*

- 31 Der Erwerber hat einen erworbenen langfristigen Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), der (die) zum Erwerbszeitpunkt gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist, zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten gemäß den Paragraphen 15–18 von IFRS 5 zu bewerten.

*Versicherungsverträge*

- 31A Der Erwerber hat eine Gruppe von im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses übernommenen Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 *Versicherungsverträge* und alle als Vermögenswert angesetzten Abschlusskosten im Sinne der Definition in IFRS 17 zum Erwerbszeitpunkt als Verbindlichkeit oder Vermögenswert gemäß Paragraph 39 und den Paragraphen B93 bis B95F von IFRS 17 zu bewerten.

**Ansatz und Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert**

- 32 **Der Erwerber hat den Geschäfts- oder Firmenwert zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen, der sich aus dem Betrag ergibt, um den (a) (b) übersteigt:**

**a) die Summe aus**

- i) **der übertragenen Gegenleistung, die gemäß diesem IFRS im Allgemeinen zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt wird, (siehe Paragraph 37)**
- ii) **dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß diesem IFRS bewertet 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 (siehe Paragraphen 41 und 42).**

**b) der Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und gemäß diesem IFRS bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.**

- 33 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, bei dem der Erwerber und das erworbene Unternehmen (oder dessen frühere Eigentümer) nur Eigenkapitalanteile tauschen, kann der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens eventuell verlässlicher bestimmt werden als der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalanteile des Erwerbers. In einem solchen Fall hat der Erwerber den Geschäfts- oder Firmenwert zu ermitteln, indem er anstatt des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts der übertragenen Eigenkapitalanteile den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens verwendet. Um bei einem Unternehmenszusammenschluss, bei dem keine Gegenleistung übertragen wird, den Geschäfts- oder Firmenwert zu bestimmen, hat der Erwerber anstelle des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts der übertragenen Gegenleistung den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen zu verwenden (Paragraph 32(a)(i)). Die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in den Paragraphen B46–B49 enthalten.

*Erwerb zu einem Preis unter Marktwert*

- 34 Gelegentlich macht ein Erwerber einen Erwerb zu einem Preis unter Marktwert, wobei es sich um einen Unternehmenszusammenschluss handelt, bei dem der Betrag in Paragraph 32(b) die Summe der in Paragraph 32(a) beschriebenen Beträge übersteigt. Bleibt dieser Überschuss nach Anwendung der Vorschriften in Paragraph 36 bestehen, hat der Erwerber den resultierenden Gewinn zum Erwerbszeitpunkt erfolgswirksam zu erfassen. Der Gewinn ist dem Erwerber zuzurechnen.
- 35 Einen Erwerb zu einem Preis unter Marktwert kann es beispielsweise bei einem Unternehmenszusammenschluss geben, bei dem es sich um einen Zwangsverkauf handelt und der Verkäufer unter Zwang handelt. Die in den Paragraphen 22–31A beschriebenen Ausnahmen besonderer Posten von den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen können jedoch auch dazu führen, dass ein Gewinn aus einem Erwerb unter Marktwert angesetzt wird (oder dass sich der Betrag eines angesetzten Gewinns ändert).
- 36 Vor dem Ansatz eines Gewinns aus einem Erwerb unter Marktwert hat der Erwerber nochmals zu beurteilen, ob er alle erworbenen Vermögenswerte und alle übernommenen Schulden richtig identifiziert hat, und alle bei dieser Prüfung zusätzlich identifizierten Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen. Danach hat der Erwerber die Verfahren zu überprüfen, mit denen die Beträge ermittelt worden sind, die nach diesem IFRS zum Erwerbszeitpunkt für Folgendes ausgewiesen werden müssen:
- a) identifizierbare erworbene Vermögenswerte und übernommene Schulden,
  - b) gegebenenfalls nicht beherrschende Anteile an dem übernommenen Unternehmen,

- c) bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss die zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen und
- d) die übertragene Gegenleistung.

Der Zweck dieser Überprüfung besteht darin sicherzustellen, dass bei den Bewertungen alle zum Erwerbszeitpunkt verfügbaren Informationen angemessen berücksichtigt worden sind.

#### *Übertragene Gegenleistung*

- 37 Die bei einem Unternehmenszusammenschluss übertragene Gegenleistung ist mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Dieser berechnet sich, indem die vom Erwerber übertragenen Vermögenswerte, die Schulden, die der Erwerber von den früheren Eigentümern des erworbenen Unternehmens übernommen hat, und die vom Erwerber ausgegebenen Eigenkapitalanteile zum Erwerbszeitpunkt mit ihren beizulegenden Zeitwerten bewertet und diese beizulegenden Zeitwerte addiert werden. (Der Teil der anteilsbasierten Vergütungsprämien des Erwerbers, die gegen Prämien, die von den Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehalten werden und die in der bei einem Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung enthalten sind, getauscht werden, ist jedoch nach Paragraph 30 und nicht zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen.) Beispiele für mögliche Formen der Gegenleistung sind u. a. Zahlungsmittel, sonstige Vermögenswerte, ein Geschäftsbetrieb oder ein Tochterunternehmen des Erwerbers, *bedingte Gegenleistungen*, Stamm- oder Vorzugsanteile, Optionen, Optionsscheine und Anteile der Mitglieder von *Gegenseitigkeitsunternehmen*.
- 38 Zu den übertragenen Gegenleistungen können Vermögenswerte oder Schulden des Erwerbers gehören, deren Buchwert von dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert abweicht (z.B. nicht-monetäre Vermögenswerte oder ein Geschäftsbetrieb des Erwerbers). Wenn dies der Fall ist, hat der Erwerber die übertragenen Vermögenswerte oder Schulden zu ihren zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerten neu zu bewerten und die daraus gegebenenfalls resultierende Gewinne bzw. Verluste erfolgswirksam zu erfassen. Manchmal verbleiben die übertragenen Vermögenswerte oder Schulden nach dem Unternehmenszusammenschluss jedoch im zusammengeschlossenen Unternehmen (da z. B. die Vermögenswerte oder Schulden auf das übernommene Unternehmen und nicht auf die früheren Eigentümer übertragen wurden), sodass der Erwerber die Beherrschung darüber behält. In diesem Fall hat der Erwerber diese Vermögenswerte und Schulden mit ihrem Buchwert unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt zu bewerten und darf einen Gewinn bzw. Verlust aus Vermögenswerten oder Schulden, die er vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht, nicht erfolgswirksam erfassen.

#### *B e d i n g t e G e g e n l e i s t u n g*

- 39 Die Gegenleistung, die der Erwerber im Tausch gegen das erworbene Unternehmen überträgt, schließt alle Vermögenswerte oder Schulden aus einer Vereinbarung über eine bedingte Gegenleistung ein (siehe Paragraph 37). Der Erwerber hat den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der bedingten Gegenleistung als Teil der für das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung zu bilanzieren.
- 40 Eine Verpflichtung zur Zahlung einer bedingten Gegenleistung, die der Definition eines Finanzinstruments entspricht, ist vom Erwerber ausgehend von den Definitionen für ein Eigenkapitalinstrument und eine finanzielle Verbindlichkeit in Paragraph 11 von IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapital einzustufen. Der Erwerber hat ein Recht auf Rückgabe der zuvor übertragenen Gegenleistung als Vermögenswert einzustufen, falls bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Leitlinien für die Folgebilanzierung bedingter Gegenleistungen sind in Paragraph 58 enthalten.

#### **Zusätzliche Leitlinien für die Anwendung der Erwerbsmethode auf besondere Arten von Unternehmenszusammenschlüssen**

##### *Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss*

- 41 Manchmal erlangt ein Erwerber die Beherrschung über ein erworbenes Unternehmen, an dem er unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt einen Eigenkapitalanteil gehalten hat. Zum Beispiel: Am 31. Dezember 20X1 hält Unternehmen A einen nicht beherrschenden Kapitalanteil von 35 Prozent an Unternehmen B. Zu diesem Zeitpunkt erwirbt Unternehmen A einen zusätzlichen Anteil von 40 Prozent an Unternehmen B, wodurch es die Beherrschung über Unternehmen B erlangt. Dieser IFRS bezeichnet eine solche Transaktion, die manchmal auch als ein schrittweiser Erwerb bezeichnet wird, als einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss.
- 42 Bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber seinen zuvor an dem erworbenen Unternehmen gehaltenen Eigenkapitalanteil zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten und den daraus gegebenenfalls resultierenden Gewinn bzw. Verlust entsprechend erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen. In früheren Perioden hat der Erwerber eventuell Wertänderungen seines Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen im sonstigen Ergebnis ausgewiesen. Ist dies der Fall, ist der Betrag, der im sonstigen Ergebnis ausgewiesen war, auf derselben Grundlage anzusetzen, wie dies erforderlich wäre, wenn der Erwerber den zuvor gehaltenen Eigenkapitalanteil unmittelbar veräußert hätte.

42A Erlangt ein Unternehmen, das an einer gemeinschaftlichen Vereinbarung (im Sinne von IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*) beteiligt ist, die Beherrschung über einen Geschäftsbetrieb, bei dem es sich um eine gemeinschaftliche Tätigkeit (im Sinne von IFRS 11) handelt, und hatte es unmittelbar vor dem Erwerb Rechte an den der Tätigkeit zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen für deren Schulden, so liegt ein sukzessiver Unternehmenszusammenschluss vor. Der Erwerber hat deshalb die Vorgaben für einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss einzuhalten und u. a. seinen zuvor an der gemeinschaftlichen Tätigkeit gehaltenen Anteil in der in Paragraph 42 beschriebenen Weise neu zu bewerten. Dabei hat er seinen zuvor an der gemeinschaftlichen Tätigkeit gehaltenen Anteil zur Gänze neu zu bewerten.

#### *Unternehmenszusammenschluss ohne Übertragung einer Gegenleistung*

43 Manchmal erlangt ein Erwerber die Beherrschung über ein erworbenes Unternehmen, ohne eine Gegenleistung zu übertragen. Auf diese Art von Zusammenschlüssen ist die Erwerbsmethode für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen anzuwenden. Dazu gehören die folgenden Fälle:

- a) Das erworbene Unternehmen kauft eine ausreichende Anzahl seiner eigenen Anteile zurück, sodass ein bisheriger Anteilseigner (der Erwerber) die Beherrschung erlangt.
- b) Vetorechte von Minderheiten, die den Erwerber zuvor daran hinderten, die Beherrschung über ein erworbenes Unternehmen, an dem er die Mehrheit der Stimmrechte hielt, zu erlangen, erlöschen.
- c) Der Erwerber und das erworbene Unternehmen vereinbaren, ihre Geschäftsbetriebe ausschließlich durch einen Vertrag zusammenzuschließen. Der Erwerber überträgt im Austausch für die Beherrschung über das erworbene Unternehmen keine Gegenleistung und hält keine Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen, weder zum Erwerbszeitpunkt noch zuvor. Als Beispiele für Unternehmenszusammenschlüsse, die ausschließlich durch einen Vertrag erfolgen, gelten das Zusammenbringen von zwei Geschäftsbetrieben unter einem Vertrag über die Verbindung der ausgegebenen Anteile oder die Gründung eines Unternehmens mit zweifach notierten Aktien.

44 Bei einem ausschließlich auf einem Vertrag beruhenden Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber den Eigentümern des erworbenen Unternehmens den Betrag des gemäß diesem IFRS angesetzten Nettovermögens des erworbenen Unternehmens zuzuordnen. Mit anderen Worten: Die Eigenkapitalanteile, die an dem erworbenen Unternehmen von anderen Vertragsparteien als dem Erwerber gehalten werden, sind in dem nach dem Zusammenschluss erstellten Abschluss des Erwerbers selbst dann nicht beherrschende Anteile, wenn dies bedeutet, dass alle Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen den nicht beherrschenden Anteilen zugeordnet werden.

#### **Bewertungszeitraum**

45 **Wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses am Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfindet, noch nicht abgeschlossen ist, hat der Erwerber für die betreffenden Posten vorläufige Beträge in seinem Abschluss anzugeben. Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber die vorläufigen, zum Erwerbszeitpunkt angesetzten Beträge rückwirkend anzupassen, um die neuen Informationen über Fakten und Umstände widerzuspiegeln, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden und die die Bewertung der zu diesem Stichtag angesetzten Beträge beeinflusst hätten, wenn sie bekannt gewesen wären. Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber auch zusätzliche Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, wenn er neue Informationen über Fakten und Umstände erhalten hat, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden und die zum Ansatz dieser Vermögenswerte und Schulden zu diesem Stichtag geführt hätten, wenn sie bekannt gewesen wären. Der Bewertungszeitraum endet, sobald der Erwerber die Informationen erhält, die er über Fakten und Umstände zum Erwerbszeitpunkt gesucht hat, oder erfährt, dass keine weiteren Informationen verfügbar sind. Der Bewertungszeitraum darf jedoch ein Jahr vom Erwerbszeitpunkt an nicht überschreiten.**

46 Der Bewertungszeitraum ist der Zeitraum nach dem Erwerbszeitpunkt, in dem der Erwerber die bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzten vorläufigen Beträge anpassen kann. Der Bewertungszeitraum gibt dem Erwerber eine angemessene Zeit, sodass dieser die Informationen erhalten kann, die benötigt werden, um Folgendes zum Erwerbszeitpunkt gemäß diesem IFRS zu identifizieren und zu bewerten:

- a) die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen,
- b) die für das erworbene Unternehmen übertragene Gegenleistung (oder der andere bei der Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts verwendete Betrag),
- c) die bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss zuvor vom Erwerber an dem erworbenen Unternehmen gehaltenen Eigenkapitalanteile und
- d) der resultierende Geschäfts- oder Firmenwert oder Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert.

- 47 Bei der Ermittlung, ob nach dem Erwerbszeitpunkt erhaltene Informationen zu einer Anpassung der bilanzierten vorläufigen Beträge führen sollten oder ob diese Informationen Ereignisse betreffen, die nach dem Erwerbszeitpunkt stattfanden, hat der Erwerber alle relevanten Faktoren zu berücksichtigen. Zu den relevanten Faktoren gehören der Tag, an dem zusätzliche Informationen empfangen werden, und die Tatsache, ob der Erwerber einen Grund für eine Änderung der vorläufigen Beträge identifizieren kann. Informationen, die kurz nach dem Erwerbszeitpunkt empfangen werden, spiegeln wahrscheinlich eher die Umstände zum Erwerbszeitpunkt wider als Informationen, die mehrere Monate später empfangen werden. Zum Beispiel: die Veräußerung eines Vermögenswerts an einen Dritten kurz nach dem Erwerbszeitpunkt zu einem Betrag, der wesentlich von dessen zu jenem Stichtag ermittelten vorläufigen beizulegenden Zeitwert abweicht, weist wahrscheinlich auf einen Fehler beim vorläufigen Betrag hin, wenn kein dazwischen liegendes Ereignis, das dessen beizulegenden Zeitwert geändert hat, identifiziert werden kann.
- 48 Der Erwerber erfasst eine Erhöhung (Herabsetzung) des vorläufigen Betrags, der für einen identifizierbaren Vermögenswert (eine identifizierbare Schuld) angesetzt war, indem er den Geschäfts- oder Firmenwert verringert (erhöht). Aufgrund von neuen im Bewertungszeitraum erhaltenen Informationen werden manchmal die vorläufigen Beträge von mehr als einem Vermögenswert oder einer Schuld angepasst. So könnte der Erwerber beispielsweise eine Schuld übernommen haben, die in Schadenersatzleistungen aufgrund eines Unfalls in einem der Betriebe des erworbenen Unternehmens besteht, die insgesamt oder teilweise von der Haftpflichtversicherung des erworbenen Unternehmens gedeckt sind. Erhält der Erwerber während des Bewertungszeitraums neue Informationen über den beizulegenden Zeitwert dieser Schuld zum Erwerbszeitpunkt, würden sich die Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund einer Änderung des für die Schuld angesetzten vorläufigen Betrags und eine entsprechende Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund einer Änderung des vorläufigen Betrags, der für den gegen den Versicherer bestehenden Anspruch angesetzt wurde, (im Ganzen oder teilweise) gegenseitig aufheben.
- 49 Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber Anpassungen der vorläufigen Beträge so zu erfassen, als wäre die Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt abgeschlossen worden. Somit hat der Erwerber Vergleichsinformationen für frühere Perioden, die im Abschluss bei Bedarf dargestellt werden, zu überarbeiten und Änderungen bei erfassten planmäßigen Abschreibungen oder sonstigen Auswirkungen auf den Ertrag vorzunehmen, indem er die erstmalige Bilanzierung vervollständigt.
- 50 Nach dem Bewertungszeitraum darf der Erwerber die Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nur überarbeiten, um einen Fehler gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* zu berichtigen.

#### **Bestimmung des Umfangs eines Unternehmenszusammenschlusses**

- 51 **Der Erwerber und das erworbene Unternehmen können schon vor Beginn der Verhandlungen über den Unternehmenszusammenschluss eine Beziehung oder andere Vereinbarung unterhalten haben oder sie können während der Verhandlungen eine von dem Unternehmenszusammenschluss unabhängige Vereinbarung eingehen. In beiden Fällen hat der Erwerber alle Beträge zu identifizieren, die nicht zu dem gehören, was der Erwerber und das erworbene Unternehmen (oder dessen frühere Eigentümer) bei dem Unternehmenszusammenschluss ausgetauscht haben, d. h. Beträge, die nicht Teil des Austauschs für das erworbene Unternehmen sind. Der Erwerber hat bei Anwendung der Erwerbsmethode nur die für das erworbene Unternehmen übertragene Gegenleistung und die im Austausch für das erworbene Unternehmen erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden anzusetzen. Separate Transaktionen sind gemäß den entsprechenden IFRS zu bilanzieren.**
- 52 Eine Transaktion, die vom Erwerber oder im Auftrag des Erwerbers oder in erster Linie zum Nutzen des Erwerbers oder des zusammengeschlossenen Unternehmens und nicht in erster Linie zum Nutzen des erworbenen Unternehmens (oder seiner früheren Eigentümer) vor dem Zusammenschluss eingegangen wurde, ist wahrscheinlich eine separate Transaktion. Folgende Beispiele für separate Transaktionen fallen nicht unter die Anwendung der Erwerbsmethode:
- a) eine Transaktion, durch die vorher bestehende Beziehungen zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen tatsächlich abgewickelt werden,
  - b) eine Transaktion, durch die Mitarbeiter oder ehemalige Eigentümer des erworbenen Unternehmens für künftige Leistungen vergütet werden, und
  - c) eine Transaktion, durch die dem erworbenen Unternehmen oder dessen ehemaligen Eigentümern die mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundenen Kosten des Erwerbers erstattet werden.

Die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in den Paragraphen B50–B62 enthalten.

*Mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundene Kosten*

- 53 Mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundene Kosten sind Kosten, die dem Erwerber für die Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses entstehen. Diese Kosten umfassen Vermittlerprovisionen, Beratungs-, Anwalts-, Wirtschaftsprüfungs-, Bewertungs- und sonstige Fachberatungsgebühren, allgemeine Verwaltungskosten, einschließlich der Kosten für die Unterhaltung einer internen Akquisitionsabteilung, sowie Kosten für die Registrierung und Emission von Schuld- und Eigenkapitaltiteln. Der Erwerber hat die mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundenen Kosten als Aufwand in den Perioden zu bilanzieren, in denen die Kosten anfallen und die Leistungen empfangen werden, mit einer Ausnahme: Die Kosten für die Emission von Schuld- oder Eigenkapitaltiteln sind gemäß IAS 32 und IFRS 9 zu erfassen.

## FOLGEBEWERTUNG UND FOLGEBILANZIERUNG

**54 Im Allgemeinen hat ein Erwerber die erworbenen Vermögenswerte, die übernommenen oder eingegangenen Schulden sowie die bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente zu einem späteren Zeitpunkt gemäß ihrer Art im Einklang mit anderen anwendbaren IFRS zu bewerten und zu bilanzieren. Dieser IFRS sieht jedoch Leitlinien für die Folgebewertung und Folgebilanzierung der folgenden erworbenen Vermögenswerte, übernommenen oder eingegangenen Schulden und der bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente vor:**

- a) **zurück erworbene Rechte,**
- b) **zum Erwerbszeitpunkt angesetzte Eventualverbindlichkeiten,**
- c) **Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen und**
- d) **bedingte Gegenleistung.**

**Die entsprechenden Anwendungsleitlinien sind in Paragraph B63 enthalten.**

**Zurück erworbene Rechte**

55 Ein zurück erworbenes Recht, das als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt war, ist über die restliche vertragliche Dauer der Vereinbarung, durch die dieses Recht zugestanden wurde, abzuschreiben. Ein Erwerber, der nachfolgend ein zurück erworbenes Recht an einen Dritten veräußert, hat den Buchwert des immateriellen Vermögenswerts einzubeziehen, wenn er den Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung ermittelt.

**Eventualverbindlichkeiten**

56 Nach dem erstmaligen Ansatz und bis die Verbindlichkeit beglichen, aufgehoben oder erloschen ist, hat der Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeit zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bestimmen:

- a) dem Betrag, der nach IAS 37 angesetzt werden würde, und
- b) dem erstmalig angesetzten Betrag gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* erfassten kumulierten Erträge.

Diese Vorschrift ist nicht auf Verträge anzuwenden, die nach IFRS 9 bilanziert werden.

**Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen**

57 Am Ende jeder nachfolgenden Berichtsperiode hat der Erwerber einen Vermögenswert für Entschädigungsleistungen, der zum Erwerbszeitpunkt auf derselben Grundlage wie die ausgeglichene Schuld oder der entschädigte Vermögenswert angesetzt war, vorbehaltlich vertraglicher Einschränkungen hinsichtlich des Betrags zu bestimmen und im Falle eines Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen, der nachfolgend nicht mit seinem beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt eine Beurteilung des Managements bezüglich der Einbringlichkeit des Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen. Der Erwerber darf den Vermögenswert für Entschädigungsleistungen nur dann ausbuchen, wenn er den Vermögenswert vereinnahmt, veräußert oder anderweitig den Anspruch darauf verliert.

**Bedingte Gegenleistung**

58 Einige Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer bedingten Gegenleistung, die der Erwerber nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst, können auf zusätzliche Informationen zurückzuführen sein, die der Erwerber nach diesem Stichtag über Fakten und Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt bereits existierten, erhalten hat. Solche Änderungen gehören gemäß den Paragraphen 45–49 zu den Anpassungen innerhalb des Bewertungszeitraums. Änderungen, die sich aus Ereignissen nach dem Erwerbszeitpunkt ergeben, wie die Erreichung eines angestrebten Ertragsziels, eines bestimmten Aktienkurses oder eines Meilensteins bei einem Forschungs- und Entwicklungsprojekt sind allerdings nicht als Anpassungen innerhalb des Bewertungszeitraums anzusehen. Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer bedingten Gegenleistung, die keine Anpassungen innerhalb des Bewertungszeitraums sind, hat der Erwerber wie folgt zu bilanzieren:

- a) Eine bedingte Gegenleistung, die als Eigenkapital eingestuft ist, wird nicht neu bewertet und ihre spätere Abgeltung wird im Eigenkapital bilanziert.
- b) Eine sonstige bedingte Gegenleistung, die

- i) in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fällt, ist zu jedem Abschlussstichtag zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, und Änderungen des beizulegenden Zeitwerts sind gemäß IFRS 9 erfolgswirksam zu erfassen.
- ii) nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fällt, ist zu jedem Abschlussstichtag zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, und Änderungen des beizulegenden Zeitwerts sind erfolgswirksam zu erfassen.

## ANGABEN

**59 Der Erwerber hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Art und die finanziellen Auswirkungen von Unternehmenszusammenschlüssen zu beurteilen, die entweder**

**a) während der aktuellen Berichtsperiode oder**

**b) nach dem Abschlussstichtag, jedoch vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung stattgefunden haben.**

60 Zur Erreichung der Zielsetzung des Paragraphen 59 hat der Erwerber die in den Paragraphen B64–B66 dargelegten Angaben zu machen.

**61 Der Erwerber hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen der in der aktuellen Berichtsperiode erfassten Anpassungen in Bezug auf Unternehmenszusammenschlüsse, die in dieser oder einer früheren Berichtsperiode stattgefunden haben, zu beurteilen.**

62 Zur Erreichung der Zielsetzung des Paragraphen 61 hat der Erwerber die in Paragraph B67 dargelegten Angaben zu machen.

63 Werden die in den Paragraphen 59 und 61 dargelegten Zielsetzungen durch die in diesem und anderen IFRS verlangten spezifischen Angaben nicht erfüllt, hat der Erwerber alle zur Erreichung dieser Zielsetzungen erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

**Zeitpunkt des Inkrafttretens**

64 Dieser IFRS ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Allerdings darf die erstmalige Anwendung frühestens zu Beginn eines am oder nach dem 30. Juni 2007 beginnenden Geschäftsjahrs erfolgen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS vor dem 1. Juli 2009 an, hat es dies anzugeben und gleichzeitig IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) anzuwenden.

64A [gestrichen]

64B Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurden die Paragraphen 19, 30 und B56 geändert und die Paragraphen B62A und B62B eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben. Diese Änderungen sollten ab der erstmaligen Anwendung dieses IFRS prospektiv angewandt werden.

64C Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurden die Paragraphen 65A–65E eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben. Die Änderungen gelten für die Salden bedingter Gegenleistungen, die sich aus Unternehmenszusammenschlüssen ergeben, deren Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) liegt.

64D [gestrichen]

64E Durch IFRS 10, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 7, B13 und B63(e) sowie Anhang A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

64F Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 20, 29, 33 und 47, die Definition des Begriffs „beizulegender Zeitwert“ in Anhang A und die Paragraphen B22, B40, B43–B46, B49 und B64 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

- 64G Mit der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27), veröffentlicht im Oktober 2012, wurde Paragraph 7 geändert und Paragraph 2A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 64H [gestrichen]
- 64I Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 40 und 58 geändert und Paragraph 67A samt zugehöriger Überschrift eingefügt. Diese Änderung ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerb am oder nach dem 1. Juli 2014 stattgefunden hat. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Ein Unternehmen kann die Änderung früher anwenden, wenn auch IFRS 9 und IAS 37 (jeweils in der durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, geänderten Fassung) angewendet werden. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.
- 64J Mit den im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2011–2013*, wurde Paragraph 2(a) geändert. Diese Änderung ist prospektiv 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.
- 64K Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 56 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 64L Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurden die Paragraphen 16, 42, 53, 56, 58 und B41 geändert und die Paragraphen 64A, 64D und 64H gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64M Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 14, 17, B32 und B42 geändert, die Paragraphen B28–B30 und deren Überschrift gestrichen und die Paragraphen 28A–28B und deren Überschrift eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64N Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 17, 20, 21, 35 und B63 geändert und wurden nach Paragraph 31 eine Überschrift und Paragraph 31A hinzugefügt. Durch *Änderungen an IFRS 17*, veröffentlicht im Juni 2020, wurde Paragraph 31A geändert. Die Änderungen am Paragraphen 17 sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerb nach erstmaliger Anwendung von IFRS 17 stattfindet. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind die anderen Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64O Durch die im Dezember 2017 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2015–2017* wurde Paragraph 42A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 64P Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition eines Geschäftsbetriebs* wurden die Paragraphen B7A–B7C, B8A und B12A–B12D eingefügt, die Definition des Begriffs „Geschäftsbetrieb“ in Anhang A geändert, die Paragraphen 3, B7–B9, B11 und B12 geändert und Paragraph B10 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt, und auf Erwerbe von Vermögenswerten, die zu oder nach Beginn dieser Periode getätigt werden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 64Q Durch die Verlautbarung *Verweise auf das Rahmenkonzept*, veröffentlicht im Mai 2020, wurden die Paragraphen 11, 14, 21, 22 und 23 geändert und die Paragraphen 21A, 21B, 21C und 23A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle mit der im März 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* vorgenommenen Änderungen anwendet oder diese bereits vorher angewendet hat.

### Übergangsvorschriften

- 65 Vermögenswerte und Schulden aus Unternehmenszusammenschlüssen, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung dieses IFRS liegt, müssen bei Anwendung dieses IFRS nicht angepasst werden.

- 65A Salden bedingter Gegenleistungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor dem Datum der erstmaligen Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) liegt, müssen bei erstmaliger Anwendung dieses IFRS nicht angepasst werden. Bei der Folgebilanzierung dieser Salden sind die Paragraphen 65B–65E anzuwenden. Die Paragraphen 65B–65E gelten nicht für die Bilanzierung von Salden bedingter Gegenleistungen aus Unternehmenszusammenschlüssen, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) zusammenfällt oder danach liegt. In den Paragraphen 65B–65E bezeichnet der Begriff Unternehmenszusammenschluss ausschließlich Zusammenschlüsse, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) liegt.
- 65B Sieht eine Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss eine von künftigen Ereignissen abhängige Anpassung der Kosten des Zusammenschlusses vor, hat der Erwerber für den Fall, dass eine solche Anpassung wahrscheinlich ist und verlässlich ermittelt werden kann, den Betrag dieser Anpassung in den Kosten des Zusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt zu berücksichtigen.
- 65C Eine Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss kann vorsehen, dass die Kosten des Zusammenschlusses in Abhängigkeit von einem oder mehreren künftigen Ereignissen angepasst werden dürfen. So könnte die Anpassung beispielsweise davon abhängen, ob in künftigen Perioden eine bestimmte Gewinnhöhe gehalten oder erreicht wird oder der Marktpreis der emittierten Instrumente stabil bleibt. Trotz einer gewissen Unsicherheit kann der Betrag einer solchen Anpassung normalerweise bei erstmaliger Bilanzierung des Zusammenschlusses geschätzt werden, ohne die Verlässlichkeit der Information zu beeinträchtigen. Wenn die künftigen Ereignisse nicht eintreten oder die Schätzung korrigiert werden muss, sind die Kosten des Unternehmenszusammenschlusses entsprechend anzupassen.
- 65D Auch wenn eine Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss eine solche Anpassung vorsieht, wird sie bei erstmaliger Bilanzierung des Zusammenschlusses nicht in den Kosten des Zusammenschlusses berücksichtigt, wenn sie nicht wahrscheinlich ist oder nicht verlässlich bewertet werden kann. Wird die Anpassung später wahrscheinlich und kann verlässlich bewertet werden, ist die zusätzliche Gegenleistung als Anpassung der Kosten des Zusammenschlusses zu behandeln.
- 65E Wenn die vom Erwerber im Austausch für die Beherrschung des erworbenen Unternehmens übertragenen Vermögenswerte, emittierten Eigenkapitalinstrumente oder eingegangenen bzw. übernommenen Schulden an Wert verlieren, kann der Erwerber unter bestimmten Umständen zu einer nachträglichen Zahlung an den Verkäufer verpflichtet sein. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Erwerber den Marktpreis von Eigenkapital- oder Schuldinstrumenten garantiert, die als Teil der Kosten des Unternehmenszusammenschlusses emittiert wurden, und zur Erreichung der ursprünglich bestimmten Kosten zusätzliche Eigenkapital- oder Schuldinstrumente emittieren muss. In einem solchen Fall werden keine zusätzlichen Kosten für den Unternehmenszusammenschluss erfasst. Bei Eigenkapitalinstrumenten wird der beizulegende Zeitwert der zusätzlichen Zahlung durch eine Herabsetzung des den ursprünglich emittierten Instrumenten zugeschriebenen Werts in gleicher Höhe ausgeglichen. Bei Schuldinstrumenten wird die zusätzliche Zahlung als Herabsetzung des Aufschlags bzw. Erhöhung des Abschlags auf die ursprüngliche Emission betrachtet.
- 66 Ein Unternehmen, wie beispielsweise ein Gegenseitigkeitsunternehmen, das IFRS 3 noch nicht angewandt hat, und das einen oder mehrere Unternehmenszusammenschlüsse hatte, die mittels der Erwerbsmethode bilanziert wurden, hat die Übergangsvorschriften in den Paragraphen B68 und B69 anzuwenden.

#### **Ertragsteuern**

- 67 Bei Unternehmenszusammenschlüssen, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung dieses IFRS liegt, hat der Erwerber die Vorschriften in Paragraph 68 von IAS 12 (in der durch diesen IFRS geänderten Fassung) prospektiv anzuwenden. D. h. der Erwerber darf bei der Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse zuvor erfasste Änderungen der angesetzten latenten Steueransprüche nicht anpassen. Ab dem Zeitpunkt der Anwendung dieses IFRS hat der Erwerber jedoch Änderungen der angesetzten latenten Steueransprüche als eine Anpassung erfolgswirksam (oder außerhalb des Gewinns oder Verlusts, falls IAS 12 dies verlangt) zu erfassen.

#### **VERWEIS AUF IFRS 9**

- 67A Wendet ein Unternehmen diesen Standard, aber noch nicht IFRS 9 an, ist jeder Verweis auf IFRS 9 als Verweis auf IAS 39 zu verstehen.

#### **RÜCKNAHME VON IFRS 3 (2004)**

- 68 Dieser IFRS ersetzt IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2004 veröffentlichten Fassung).

## Anhang A

## Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

<b>Erworbenes Unternehmen</b>	Der Geschäftsbetrieb oder die Geschäftsbetriebe, über den bzw. die der <b>Erwerber</b> bei einem <b>Unternehmenszusammenschluss</b> die Beherrschung erlangt.
<b>Erwerber</b>	Das Unternehmen, das die Beherrschung über das <b>erworbene Unternehmen</b> erlangt.
<b>Erwerbszeitpunkt</b>	Der Zeitpunkt, zu dem der <b>Erwerber</b> die Beherrschung über das <b>erworbene Unternehmen</b> erlangt.
<b>Geschäftsbetrieb</b>	Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden kann, Güter oder Dienstleistungen für Kunden bereitzustellen, Kapitalerträge (wie Dividenden oder Zinsen) zu erwirtschaften oder sonstige Erträge aus gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten zu erwirtschaften.
<b>Unternehmenszusammenschluss</b>	Eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, durch die bzw. das ein <b>Erwerber</b> die Beherrschung über einen <b>Geschäftsbetrieb</b> oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt. Transaktionen, die manchmal als „wahre Fusionen“ oder „Fusionen unter Gleichen“ bezeichnet werden, stellen auch Unternehmenszusammenschlüsse im Sinne dieses IFRS dar.
<b>Bedingte Gegenleistung</b>	Im Allgemeinen handelt es sich dabei um eine Verpflichtung des <b>Erwerbers</b> , den ehemaligen Eigentümern eines <b>erworbenen Unternehmens</b> als Teil des Austauschs für die <b>Beherrschung</b> des <b>erworbenen Unternehmens</b> zusätzliche Vermögenswerte oder <b>Eigenkapitalanteile</b> zu übertragen, wenn bestimmte künftige Ereignisse eintreten oder Bedingungen erfüllt werden. Eine <b>bedingte Gegenleistung</b> kann dem <b>Erwerber</b> jedoch auch das Recht auf Rückgabe der zuvor übertragenen Gegenleistung einräumen, falls bestimmte Bedingungen erfüllt werden.
<b>Eigenkapitalanteile</b>	Für die Zwecke dieses IFRS wird der Begriff <i>Eigenkapitalanteile</i> allgemein benutzt und steht für Eigentumsanteile von Unternehmen im Besitz der Anleger sowie für Anteile von Eigentümern, Gesellschaftern oder Teilnehmern an <b>Gegenseitigkeitsunternehmen</b> .
<b>Beizulegender Zeitwert</b>	Der <i>beizulegende Zeitwert</i> ist der Preis, der bei einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde (siehe IFRS 13).
<b>Geschäfts- oder Firmenwert</b>	Ein Vermögenswert, der den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus anderen bei einem <b>Unternehmenszusammenschluss</b> erworbenen Vermögenswerten darstellt, die nicht einzeln identifiziert und separat angesetzt werden.
<b>Identifizierbar</b>	Ein Vermögenswert ist <i>identifizierbar</i> , wenn <ol style="list-style-type: none"><li>a) er separierbar ist, d. h. vom Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld unabhängig davon erfolgen, ob das Unternehmen dies zu tun beabsichtigt, oder</li><li>b) er sich aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten ergibt, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.</li></ol>
<b>Immaterieller Vermögenswert</b>	Ein <b>identifizierbarer</b> nicht-monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.

**Gegenseitigkeitsunternehmen**

Ein Unternehmen, bei dem es sich nicht um ein Unternehmen im Besitz der Anleger handelt, das seinen **Eigentümern**, Gesellschaftern oder Teilnehmern Dividenden, niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen direkt zukommen lässt. Beispiele für Gegenseitigkeitsunternehmen sind Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Genossenschaftsbanken und genossenschaftliche Unternehmen.

**Nicht beherrschende Anteile**

Die Eigenkapitalanteile an einem Tochterunternehmen, die einem Mutterunternehmen weder direkt noch indirekt zugeordnet werden können.

**Eigentümer**

In diesem IFRS wird der Begriff *Eigentümer* allgemein benutzt und steht für Inhaber von **Eigenkapitalanteilen** an Unternehmen im Besitz der Anleger sowie für Eigentümer oder Gesellschafter von oder Teilnehmer an **Gegenseitigkeitsunternehmen**.

*Anhang B***Anwendungsleitlinien**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.*

**UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSE VON UNTERNEHMEN UNTER GEMEINSAMER BEHERRSCHUNG (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 2(C))**

- B1 Dieser IFRS ist nicht auf Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung anwendbar. Ein Unternehmenszusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung ist ein Zusammenschluss, in dem letztlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht werden, und diese Beherrschung nicht vorübergehender Natur ist.
- B2 Von einer Gruppe von Personen wird angenommen, dass sie ein Unternehmen beherrscht, wenn sie aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gemeinsam die Möglichkeit hat, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus dessen Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen. Daher ist ein Unternehmenszusammenschluss vom Anwendungsbereich des vorliegenden IFRS ausgenommen, wenn dieselbe Gruppe von Personen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die gemeinsame Möglichkeit hat, letztlich die Finanz- und Geschäftspolitik von jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen zu bestimmen, um aus deren Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen, und wenn diese endgültige gemeinsame Befugnis nicht nur vorübergehender Natur ist.
- B3 Ein Unternehmen kann von einer Person oder einer Gruppe von Personen, die gemäß einer vertraglichen Vereinbarung gemeinsam handeln, beherrscht werden, und es ist möglich, dass diese Person bzw. Gruppe von Personen nicht den Rechnungslegungsvorschriften der IFRS unterliegt. Es ist daher für sich zusammenschließende Unternehmen nicht erforderlich, als eine Einheit von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung betrachtet zu werden, um bei einem Unternehmenszusammenschluss in denselben Konzernabschluss einbezogen zu werden.
- B4 Die Höhe der nicht beherrschenden Anteile an jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss ist für die Bestimmung, ob der Zusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung umfasst, nicht relevant. Analog ist die Tatsache, dass eines der sich zusammenschließenden Unternehmen ein nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen ist, für die Bestimmung, ob ein Zusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung einschließt, auch nicht relevant.

**IDENTIFIZIERUNG EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 3)**

- B5 Dieser IFRS definiert einen Unternehmenszusammenschluss als eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, durch die bzw. das ein Erwerber die Beherrschung über einen oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt. Ein Erwerber kann auf verschiedene Arten die Beherrschung über ein erworbenes Unternehmen erlangen, zum Beispiel:
- durch Übertragung von Zahlungsmitteln, Zahlungsmitteläquivalenten oder sonstigen Vermögenswerten (einschließlich Nettovermögenswerten, die einen Geschäftsbetrieb darstellen),
  - durch Eingehen von Schulden,
  - durch Ausgabe von Eigenkapitalanteilen,
  - durch Bereitstellung von mehr als einer Art von Gegenleistung oder
  - ohne Übertragung einer Gegenleistung, auch einzig und allein durch einen Vertrag (siehe Paragraph 43).
- B6 Ein Unternehmenszusammenschluss kann auf unterschiedliche Arten aufgrund rechtlicher, steuerlicher oder anderer Motive vorgenommen werden. Darunter fällt u. a.:
- ein oder mehrere Geschäftsbetriebe werden zu Tochterunternehmen des Erwerbers oder das Nettovermögen eines oder mehrerer Geschäftsbetriebe wird rechtmäßig mit dem Erwerber zusammengelegt,
  - ein sich zusammenschließendes Unternehmen überträgt sein Nettovermögen bzw. dessen Eigentümer übertragen ihre Eigenkapitalanteile an ein anderes sich zusammenschließendes Unternehmen bzw. dessen Eigentümer,

- c) alle sich zusammenschließenden Unternehmen übertragen ihre Nettovermögen bzw. die Eigentümer dieser Unternehmen übertragen ihre Eigenkapitalanteile auf ein neu gegründetes Unternehmen (manchmal als „Zusammenlegungs-Transaktion“ bezeichnet) oder
- d) eine Gruppe ehemaliger Eigentümer eines der sich zusammenschließenden Unternehmen erlangt die Beherrschung über das zusammengeschlossene Unternehmen.

## DEFINITION VON „GESCHÄFTSBETRIEB“ (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 3)

B7 Ein Geschäftsbetrieb besteht aus Inputfaktoren und darauf anzuwendenden Prozessen, die zur Erbringung von Leistungen und zur Erzeugung von Produkten beitragen können. Die drei Elemente eines Geschäftsbetriebs lassen sich wie folgt definieren (Leitlinien zu den Elementen eines Geschäftsbetriebs sind in den Paragraphen B8–B12D enthalten):

- a) **Inputfaktoren:** Jede wirtschaftliche Ressource, mit der Leistungen erbracht oder erbracht werden können oder Produkte erzeugt oder erzeugt werden können, wenn ein oder mehrere Prozesse darauf angewandt werden. Beispiele hierfür sind langfristige Vermögenswerte (wie immaterielle Vermögenswerte oder Rechte auf Nutzung langfristiger Vermögenswerte), geistiges Eigentum, die Fähigkeit, Zugriff auf erforderliche Materialien oder Rechte und Mitarbeiter zu erhalten.
- b) **Verfahren:** Alle Systeme, Standards, Protokolle, Konventionen oder Regeln, die bei Anwendung auf einen oder mehrere Inputfaktoren Leistungen oder Produkte (Output) generieren oder generieren können. Beispiele hierfür sind strategische Managementprozesse, betriebliche Prozesse und Ressourcenmanagementprozesse. Diese Prozesse sind in der Regel dokumentiert, doch kann eine organisierte Belegschaft mit den notwendigen Kompetenzen und Erfahrungen, die den Regeln und Konventionen folgt, dank ihrer intellektuellen Fähigkeiten die erforderlichen Prozesse bereitstellen, die zur Generierung von Leistungen oder Produkten auf Inputfaktoren angewandt werden können (Buchhaltung, Rechnungsstellung, Lohn- und Gehaltsabrechnung und andere Verwaltungssysteme zählen typischerweise nicht zu den Prozessen, die zur Erbringung von Leistungen oder Erzeugung von Produkten eingesetzt werden).
- c) **Leistungen oder Produkte:** Das Ergebnis von Inputfaktoren und darauf angewandten Prozessen, mit deren Hilfe für Kunden Güter erzeugt und Leistungen erbracht werden, generiert Kapitalerträge (wie Dividenden oder Zinsen) oder sonstige Erträge aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit.

**Optionaler Test zur Ermittlung der Konzentration des beizulegenden Zeitwerts**

B7A Der in Paragraph B7B beschriebene optionale Test (Konzentrationstest) ermöglicht eine vereinfachte Feststellung, ob eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten keinen Geschäftsbetrieb darstellt. Unternehmen steht es frei, den Konzentrationstest anzuwenden oder nicht. Diese Entscheidung kann für jede Transaktion oder jedes Ereignis getrennt getroffen werden. Der Konzentrationstest bewirkt Folgendes:

- a) Fällt der Konzentrationstest positiv aus, wird die Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten nicht als Geschäftsbetrieb eingestuft und es ist keine weitere Beurteilung erforderlich.
- b) Fällt der Konzentrationstest negativ aus oder entscheidet sich das Unternehmen, keinen Test durchzuführen, ist eine Beurteilung gemäß den Paragraphen B8–B12D durchzuführen.

B7B Das Ergebnis des Konzentrationstests ist positiv, wenn der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte ganz überwiegend auf einen einzigen identifizierbaren Vermögenswert oder eine Gruppe ähnlicher identifizierbarer Vermögenswerte konzentriert ist. Für den Konzentrationstest gilt:

- a) Die erworbenen Bruttovermögenswerte umfassen keine Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, latente Steueransprüche sowie Geschäfts- oder Firmenwerte, die sich aus latenten Steuerschulden ergeben.
- b) Der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte umfasst alle übertragenen Gegenleistungen (zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts etwaiger nicht beherrschender Anteile und des beizulegenden Zeitwerts etwaiger zuvor gehaltener Anteile), die den beizulegenden Zeitwert der erworbenen identifizierbaren Nettovermögenswerte übersteigen. Bestimmt werden kann der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte in der Regel, indem der beizulegende Zeitwert der übertragenen Gegenleistung (zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts etwaiger nicht beherrschender Anteile und des beizulegenden Zeitwerts etwaiger zuvor gehaltener Anteile) und der beizulegende Zeitwert der übernommenen Schulden (mit Ausnahme latenter Steuerschulden) addiert und dann die in Buchstabe a genannten Posten herausgerechnet werden. Liegt der beizulegende Zeitwert der erworbenen Bruttovermögenswerte allerdings über dieser Summe, ist gegebenenfalls eine präzisere Berechnung erforderlich.

- c) Ein einzelner identifizierbarer Vermögenswert schließt alle Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten ein, die bei einem Unternehmenszusammenschluss als ein einzelner identifizierbarer Vermögenswert angesetzt und bewertet würden.
- d) Ist ein materieller Vermögenswert mit einem anderen materiellen Vermögenswert (oder einem Vermögenswert, der gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* einem Leasingverhältnis zugrunde liegt) verbunden und kann von diesem nicht getrennt und alleine verwendet werden, ohne dass erhebliche Kosten entstehen oder der Nutzen oder der beizulegende Zeitwert eines dieser Vermögenswerte (z. B. Grundstück oder Gebäude) erheblich vermindert wird, sind diese Vermögenswerte als ein einziger identifizierbarer Vermögenswert zu betrachten.
- e) Wenn ein Unternehmen beurteilt, ob Vermögenswerte ähnlich sind, hat es die Art jedes einzelnen identifizierbaren Vermögenswerts sowie die Risiken, die mit seiner Verwaltung und der Generierung von Leistungen und Produkten mit diesem Vermögenswert einhergehen (d. h. seine Risikomerkmale), zu berücksichtigen.
- f) Nicht als ähnliche Vermögenswerte anzusehen sind:
- i) ein materieller und ein immaterieller Vermögenswert,
  - ii) materielle Vermögenswerte unterschiedlicher Kategorien (z. B. Lagerbestand, Produktionsanlagen und Kraftfahrzeuge), es sei denn, sie gelten nach dem unter Buchstabe d genannten Kriterium als ein einziger identifizierbarer Vermögenswert,
  - iii) identifizierbare immaterielle Vermögenswerte unterschiedlicher Kategorien (z. B. Markennamen, Lizenzen und immaterielle Vermögenswerte, die sich in Entwicklung befinden),
  - iv) ein finanzieller und ein nichtfinanzieller Vermögenswert,
  - v) finanzielle Vermögenswerte unterschiedlicher Kategorien (z. B. Forderungen und Investitionen in Eigenkapitalinstrumente) sowie
  - vi) identifizierbare Vermögenswerte, die zwar derselben Vermögenswertgruppe angehören, sich in ihren Risikomerkmale aber signifikant unterscheiden.

B7C Die Vorschriften in Paragraph B7B ändern weder die Leitlinien zu ähnlichen Vermögenswerten in IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* noch die Bedeutung des Begriffs „Kategorie“ (bzw. „Gruppe“) in IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 und IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*.

#### **Die Elemente eines Geschäftsbetriebs**

B8 Auch wenn Geschäftsbetriebe normalerweise Leistungen erbringen oder Produkte erzeugen, sind derartige Outputs nicht erforderlich, um eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten als Geschäftsbetrieb ansehen zu können. Damit eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten im Sinne des in der Definition von Geschäftsbetrieb festgelegten Ziels geführt und geleitet werden kann, muss sie zwei wesentliche Elemente aufweisen — Inputfaktoren und darauf anzuwendende Prozesse. Ein Geschäftsbetrieb muss nicht alle Inputfaktoren oder Prozesse umfassen, die der Verkäufer für den Geschäftsbetrieb verwendete. Um als Geschäftsbetrieb angesehen werden zu können, muss eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten jedoch mindestens einen Inputfaktor und einen substanziellen Prozess aufweisen, die zusammen genommen erheblich zur Fähigkeit zur Generierung von Waren und Dienstleistungen beitragen. Wie zu beurteilen ist, ob ein Prozess als substanziell angesehen werden kann, ist in den Paragraphen B12–B12D festgelegt.

B8A Generiert eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten Leistungen oder Produkte, lassen fortgesetzte Erlöse für sich genommen noch nicht den Schluss zu, dass sowohl ein Inputfaktor als auch ein substanzieller Prozess erworben wurden.

B9 Die Art der Elemente eines Geschäftsbetriebs unterscheidet sich von Branche zu Branche sowie aufgrund der Struktur der Geschäftsbereiche (Tätigkeiten) eines Unternehmens, einschließlich der Phase der Unternehmensentwicklung. Etablierte Geschäftsbetriebe weisen oft viele verschiedene Arten von Inputfaktoren, Prozessen und Leistungen oder Produkten auf, wobei neue Geschäftsbetriebe häufig wenige Inputfaktoren und Prozesse aufweisen und manchmal nur einen einzigen Output (Produkt) haben. Fast alle Geschäftsbetriebe haben auch Schulden, aber dies muss nicht so sein. Des Weiteren kann auch eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb darstellt, Schulden haben.

B10 [gestrichen]

B11 Die Ermittlung, ob eine einzelne Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten einen Geschäftsbetrieb darstellt, sollte darauf basieren, ob die integrierte Gruppe von einem Marktteilnehmer wie ein Geschäftsbetrieb geführt und geleitet werden kann. Somit ist bei der Beurteilung, ob eine bestimmte Gruppe einen Geschäftsbetrieb darstellt, nicht relevant, ob der Verkäufer die Gruppe als einen Geschäftsbetrieb geführt hat oder der Erwerber beabsichtigt, dies zu tun.

**Beurteilung, ob ein erworbener Prozess substantiell ist**

B12 In den Paragraphen B12A–B12D wird erläutert, wie zu beurteilen ist, ob ein erworbener Prozess als substantiell betrachtet werden kann, wenn mit der erworbenen Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten keine Leistungen oder Produkte generiert werden (Paragraph B12B) bzw. wenn damit Leistungen oder Produkte generiert werden (Paragraph B12C).

B12A Ein Beispiel für eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, mit der zum Erwerbszeitpunkt keine Leistungen oder Produkte generiert werden, ist ein Unternehmen in der Anfangsphase, das noch keine Erlöse erwirtschaftet. Wenn eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt Erlöse erwirtschaftet hat, wird davon ausgegangen, dass sie zu diesem Zeitpunkt Leistungen oder Produkte generierte, selbst wenn sie später keine Erlöse von externen Kunden mehr erwirtschaftet, z. B. weil sie vom Erwerber integriert wird.

B12B Wenn eine Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt keine Leistungen oder Produkte generiert, gilt der erworbene Prozess (oder die erworbene Gruppe von Prozessen) nur dann als substantiell, wenn

- a) er/sie für die Fähigkeit, einen oder mehrere erworbene Inputfaktoren weiterzuentwickeln oder in Leistungen oder Produkte umzuwandeln, von entscheidender Bedeutung ist, und
- b) die erworbenen Inputfaktoren sowohl eine organisierte Belegschaft, die über die notwendigen Kompetenzen, das notwendige Wissen oder die notwendige Erfahrung für die Durchführung dieses Prozesses (oder einer Gruppe von Prozessen) verfügt, als auch andere Faktoren umfasst, die von der organisierten Belegschaft weiterentwickelt oder in Leistungen oder Produkte umgewandelt werden könnten. Diese anderen Inputs können Folgendes umfassen:
  - i) geistiges Eigentum, das für die Entwicklung von Gütern oder Dienstleistungen genutzt werden könnte,
  - ii) sonstige wirtschaftliche Ressourcen, die weiterentwickelt werden könnten, um Leistungen oder Produkte zu generieren, oder
  - iii) Zugriffsrechte auf Materialien oder Rechte, die für die Generierung künftiger Leistungen oder Produkte erforderlich sind.

Beispiele für die unter Buchstabe b Ziffern i–iii genannten Inputfaktoren sind Technologien, prozessintegrierte Forschungs- und Entwicklungsprojekte, Immobilien und Schürfrechte.

B12C Wenn eine Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt Produkte oder Leistungen generiert, ist ein erworbener Prozess (oder eine erworbene Gruppe von Prozessen) als substantiell zu betrachten, wenn er bei Anwendung auf einen oder mehrere erworbene Inputfaktoren

- a) für die Fähigkeit, weiterhin Leistungen oder Produkte zu generieren, von entscheidender Bedeutung ist, und wenn die erworbenen Inputfaktoren eine organisierte Belegschaft umfassen, die über die notwendigen Kompetenzen, das notwendige Wissen oder die notwendige Erfahrung für die Durchführung dieses Prozesses (oder der Gruppe von Prozessen) verfügt, oder
- b) in erheblichem Maße dazu beiträgt, auch weiterhin Leistungen oder Produkte generieren zu können, und:
  - i) als einzigartig oder rar angesehen wird oder
  - ii) nicht ohne erhebliche Kosten, erheblichen Aufwand oder erhebliche Verzögerungen bei der Fähigkeit zur fortgesetzten Generierung von Leistungen oder Produkten ausgetauscht werden kann.

B12D Die folgenden zusätzlichen Erörterungen untermauern sowohl den Paragraphen B12B als auch den Paragraphen B12C:

- a) Ein erworbener Vertrag ist ein Inputfaktor und kein substantieller Prozess. Ein erworbener Vertrag, beispielsweise ein Vertrag zur Auslagerung von Immobilien- oder Vermögensverwaltungsdienstleistungen, kann allerdings den Zugriff auf eine organisierte Belegschaft beinhalten. Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob eine organisierte Belegschaft, auf die über einen solchen Vertrag zugegriffen wird, einen substantiellen Prozess anwendet, der von dem Unternehmen kontrolliert wird und somit erworben wurde. Bei dieser Beurteilung sind unter anderem Faktoren wie die Laufzeit des Vertrags und die Bedingungen für die Vertragsverlängerung zu berücksichtigen.

- b) Ist die erworbene organisierte Belegschaft schwer zu ersetzen, kann dies ein Anzeichen dafür sein, dass die erworbene organisierte Belegschaft einen Prozess durchführt, der für die Fähigkeit zur Generierung von Leistungen oder Produkten von entscheidender Bedeutung ist.
- c) Ein Prozess (oder eine Gruppe von Prozessen) ist nicht von entscheidender Bedeutung, wenn er bzw. sie beispielsweise in Bezug auf alle für die Generierung von Leistungen oder Produkten erforderlichen Prozesse eine geringe oder untergeordnete Rolle spielt/spielen.

## IDENTIFIZIERUNG DES ERWERBERS (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 6 UND 7)

- B13 Zur Identifizierung des Erwerbers, d. h. des Unternehmens, das die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt, sind die Leitlinien in IFRS 10 *Konzernabschlüsse* anzuwenden. Wenn ein Unternehmenszusammenschluss stattgefunden hat, mithilfe der Leitlinien in IFRS 10 jedoch nicht eindeutig bestimmt werden kann, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen der Erwerber ist, sind für diese Feststellung die in den Paragraphen B14–B18 genannten Faktoren zu berücksichtigen.
- B14 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der primär durch Übertragung von Zahlungsmitteln oder sonstigen Vermögenswerten oder durch Eingehen von Schulden getätigt wurde, ist der Erwerber in der Regel das Unternehmen, das die Zahlungsmittel oder sonstigen Vermögenswerte überträgt oder die Schulden eingeht.
- B15 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der primär durch Austausch von Eigenkapitalanteilen getätigt wurde, ist der Erwerber in der Regel das Unternehmen, das seine Eigenkapitalanteile ausgibt. Bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein „umgekehrter Unternehmenserwerb“ genannt werden, ist das emittierende Unternehmen allerdings das erworbene Unternehmen. Leitlinien für die Bilanzierung eines umgekehrten Unternehmenserwerbs sind in den Paragraphen B19–B27 enthalten. Bei der Identifizierung des Erwerbers bei einem Unternehmenszusammenschluss, der durch Austausch von Eigenkapitalanteilen getätigt wurde, sind weitere einschlägige Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Dazu gehören:
- a) *die relativen Stimmrechte an dem zusammengeschlossenen Unternehmen nach dem Unternehmenszusammenschluss* — Der Erwerber ist im Allgemeinen dasjenige der sich zusammenschließenden Unternehmen, dessen Eigentümer als eine Gruppe den größten Anteil der Stimmrechte an dem zusammengeschlossenen Unternehmen behalten oder erhalten. Bei der Ermittlung, welche Gruppe von Eigentümern den größten Anteil an Stimmrechten behält oder erhält, hat ein Unternehmen das Bestehen von ungewöhnlichen oder besonderen Stimmrechtsvereinbarungen und Optionen, Optionsscheinen oder wandelbaren Wertpapieren zu berücksichtigen.
  - b) *das Bestehen eines großen Stimmrechtsanteils von Minderheiten an dem zusammengeschlossenen Unternehmen, wenn kein anderer Eigentümer oder keine organisierte Gruppe von Eigentümern einen wesentlichen Stimmrechtsanteil hat* — Der Erwerber ist im Allgemeinen dasjenige der sich zusammenschließenden Unternehmen, dessen alleiniger Eigentümer oder organisierte Gruppe von Eigentümern den größten Stimmrechtsanteil der Minderheiten an dem zusammengeschlossenen Unternehmen hält.
  - c) *die Zusammensetzung des Leitungsgremiums des zusammengeschlossenen Unternehmens* — Der Erwerber ist im Allgemeinen dasjenige der sich zusammenschließenden Unternehmen, dessen Eigentümer eine Mehrheit der Mitglieder des Leitungsgremiums des zusammengeschlossenen Unternehmens wählen, ernennen oder abberufen können.
  - d) *die Zusammensetzung der Geschäftsleitung des zusammengeschlossenen Unternehmens* — Der Erwerber ist im Allgemeinen dasjenige der sich zusammenschließenden Unternehmen, dessen (bisherige) Geschäftsleitung die Geschäftsleitung des zusammengeschlossenen Unternehmens dominiert.
  - e) *die Bedingungen des Austausches von Eigenkapitalanteilen* — Der Erwerber ist im Allgemeinen dasjenige der sich zusammenschließenden Unternehmen, das einen Aufschlag auf den vor dem Zusammenschluss geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des/der anderen sich zusammenschließenden Unternehmen zahlt.
- B16 Der Erwerber ist in der Regel dasjenige der sich zusammenschließenden Unternehmen, dessen relative Größe (zum Beispiel gemessen in Vermögenswerten, Erlösen oder Gewinnen) die des/der anderen sich zusammenschließenden Unternehmen(s) erheblich übersteigt.
- B17 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, an dem mehr als zwei Unternehmen beteiligt sind, ist bei der Bestimmung des Erwerbers u. a. zu berücksichtigen, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen den Zusammenschluss veranlasst hat und welche relative Größe die sich zusammenschließenden Unternehmen haben.
- B18 Ein zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses neu gegründetes Unternehmen ist nicht unbedingt der Erwerber. Wird zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses ein neues Unternehmen gegründet, um Eigenkapitalanteile auszugeben, ist eines der sich zusammenschließenden Unternehmen, das vor dem Zusammenschluss bestand, unter Anwendung der Leitlinien in den Paragraphen B13–B17 als der Erwerber zu identifizieren. Ein neues Unternehmen, das als Gegenleistung Zahlungsmittel oder sonstige Vermögenswerte überträgt oder Schulden eingeht, kann hingegen der Erwerber sein.

## UMGEKEHRTER UNTERNEHMENSERWERB

B19 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb wird das Unternehmen, das Wertpapiere ausgibt (der formal-rechtliche Erwerber) zu Bilanzierungszwecken anhand der Leitlinien in den Paragraphen B13–B18 als das erworbene Unternehmen identifiziert. Das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden (das formal-rechtlich erworbene Unternehmen) muss zu Bilanzierungszwecken der Erwerber sein, damit diese Transaktion als ein umgekehrter Unternehmenserwerb betrachtet wird. Manchmal wird beispielsweise ein umgekehrter Unternehmenserwerb durchgeführt, wenn ein nicht börsennotiertes Unternehmen ein börsennotiertes Unternehmen werden möchte, aber seine Kapitalanteile nicht registrieren lassen möchte. Hierzu veranlasst das nicht börsennotierte Unternehmen, dass ein börsennotiertes Unternehmen seine Eigenkapitalanteile im Austausch gegen die Eigenkapitalanteile des börsennotierten Unternehmens erwirbt. In diesem Beispiel ist das börsennotierte Unternehmen der **formal-rechtliche Erwerber**, da es seine Kapitalanteile emittiert hat, und das nicht börsennotierte Unternehmen ist das **formal-rechtlich erworbene Unternehmen**, da seine Kapitalanteile erworben wurden. Die Anwendung der Leitlinien in den Paragraphen B13–B18 führen indes zur Identifizierung

a) des börsennotierten Unternehmens als **erworbenes Unternehmen** für Bilanzierungszwecke (das bilanziell erworbene Unternehmen) und

b) des nicht börsennotierten Unternehmens als der **Erwerber** für Bilanzierungszwecke (der bilanzielle Erwerber).

Das bilanziell erworbene Unternehmen muss die Definition eines Geschäftsbetriebs erfüllen, damit die Transaktion als umgekehrter Unternehmenserwerb bilanziert werden kann, und alle in diesem IFRS dargelegten Ansatz- und Bewertungsgrundsätze einschließlich der Anforderung, den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen, sind anzuwenden.

**Bestimmung der übertragenen Gegenleistung**

B20 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb gibt der bilanzielle Erwerber in der Regel keine Gegenleistung für das erworbene Unternehmen aus. Stattdessen gibt das bilanziell erworbene Unternehmen in der Regel seine Eigenkapitalanteile an die Eigentümer des bilanziellen Erwerbers aus. Der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der vom bilanziellen Erwerber übertragenen Gegenleistung für seine Anteile am bilanziell erworbenen Unternehmen basiert demzufolge auf der Anzahl der Eigenkapitalanteile, welche das formal-rechtliche Tochterunternehmen hätte ausgeben müssen, um an die Eigentümer des formal-rechtlichen Mutterunternehmens den gleichen Prozentsatz an Eigenkapitalanteilen an dem aus dem umgekehrten Unternehmenserwerb stammenden zusammengeschlossenen Unternehmen auszugeben. Der beizulegende Zeitwert der Anzahl der Eigenkapitalanteile, der auf diese Weise ermittelt wurde, kann als der beizulegende Zeitwert der im Austausch für das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung verwendet werden.

**Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen**

B21 Nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellte Konzernabschlüsse werden unter dem Namen des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) veröffentlicht, jedoch mit einem Vermerk im Anhang, dass es sich hierbei um eine Fortführung des Abschlusses des formal-rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers) handelt, und mit einer Anpassung, durch die rückwirkend das formal-rechtliche Eigenkapital des bilanziellen Erwerbers bereinigt wird, um das formal-rechtliche Eigenkapital des bilanziell erworbenen Unternehmens abzubilden. Diese Anpassung ist erforderlich, um das Eigenkapital des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) abzubilden. In diesem Konzernabschluss dargestellte Vergleichsinformationen werden ebenfalls rückwirkend angepasst, um das formal-rechtliche Eigenkapital des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) widerzuspiegeln.

B22 Da diese Konzernabschlüsse eine Fortführung der Abschlüsse des formal-rechtlichen Tochterunternehmens mit Ausnahme der Kapitalstruktur darstellen, zeigen sie

a) die Vermögenswerte und Schulden des formal-rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers), die zu ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten angesetzt und bewertet wurden.

b) die Vermögenswerte und Schulden des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens), die gemäß diesem IFRS angesetzt und bewertet wurden.

c) die Gewinnrücklagen und sonstigen Eigenkapitalsalden des formal-rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers) **vor** dem Unternehmenszusammenschluss.

d) den in den Konzernabschlüssen für ausgegebene Eigenkapitalanteile angesetzten Betrag, der bestimmt wird, indem die ausgegebenen Eigenkapitalanteile des formal-rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers), die unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss in Umlauf waren, dem beizulegenden Zeitwert des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) hinzugerechnet werden. Die Eigenkapitalstruktur (d. h. die Anzahl und Art der ausgegebenen Eigenkapitalanteile) spiegelt jedoch die Eigenkapitalstruktur des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) wider und umfasst die Eigenkapitalanteile des formal-rechtlichen Mutterunternehmens, die zur Durchführung des Zusammenschlusses ausgegeben wurden. Dementsprechend wird die Eigenkapitalstruktur des formal-rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers) mittels des im Erwerbsvertrag festgelegten Tauschverhältnisses neu ermittelt, um die Anzahl der anlässlich des umgekehrten Unternehmenserwerbs ausgegebenen Anteile des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) widerzuspiegeln.

- e) den entsprechenden Anteil der nicht beherrschenden Anteile an den vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten der Gewinnrücklagen und sonstigen Eigenkapitalanteilen des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers), wie in den Paragraphen B23 und B24 beschrieben.

#### **Nicht beherrschende Anteile**

- B23 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb kann es vorkommen, dass Eigentümer des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens (des bilanziellen Erwerbers) ihre Eigenkapitalanteile nicht gegen Eigenkapitalanteile des formal-rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) umtauschen. Diese Eigentümer werden nach dem umgekehrten Unternehmenserwerb als nicht beherrschende Anteile im Konzernabschluss behandelt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Eigentümer des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens, die ihre Eigenkapitalanteile nicht gegen Eigenkapitalanteile des formal-rechtlichen Erwerbers umtauschen, nur an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens beteiligt sind und nicht an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens. Auch wenn der formal-rechtliche Erwerber zu Bilanzierungszwecken das erworbene Unternehmen ist, sind umgekehrt die Eigentümer des formal-rechtlichen Erwerbers an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens beteiligt.
- B24 Die Vermögenswerte und Schulden des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens werden im Konzernabschluss mit ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten bewertet und angesetzt (siehe Paragraph B22(a)). In einem umgekehrten Unternehmenserwerb spiegeln daher die nicht beherrschenden Anteile den entsprechenden Anteil an den vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten des Nettovermögens des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens der nicht beherrschenden Anteilseigner selbst dann wider, wenn die nicht beherrschenden Anteile an anderen Erwerben mit dem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt bestimmt werden.

#### **Ergebnis je Aktie**

- B25 Wie in Paragraph B22(d) beschrieben, hat die Eigenkapitalstruktur, die in den nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellten Konzernabschlüssen erscheint, die Eigenkapitalstruktur des formal-rechtlichen Erwerbers (des bilanziell erworbenen Unternehmens) widerzuspiegeln, einschließlich der Eigenkapitalanteile, die vom formal-rechtlichen Erwerber zur Durchführung des Unternehmenszusammenschlusses ausgegeben wurden.
- B26 Für die Ermittlung der durchschnittlich gewichteten Anzahl der während der Periode, in der der umgekehrte Unternehmenserwerb erfolgt, ausstehenden Stammaktien (der Nenner bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie)
- a) ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Beginn dieser Periode bis zum Erwerbszeitpunkt auf der Grundlage der durchschnittlich gewichteten Anzahl der in dieser Periode ausstehenden Stammaktien des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens (des bilanziellen Erwerbers), die mit dem im Fusionsvertrag angegebenen Tauschverhältnis multipliziert werden, zu berechnen und
- b) ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Erwerbszeitpunkt bis zum Ende dieser Periode gleich der tatsächlichen Anzahl der ausstehenden Stammaktien des formal-rechtlichen Erwerbers (des bilanziell erworbenen Unternehmens) während dieser Periode.
- B27 Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ist für jede Vergleichsperiode vor dem Erwerbszeitpunkt, die im Konzernabschluss nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb dargestellt wird, zu berechnen, indem
- a) der den Stammaktionären in der jeweiligen Periode zurechenbare Gewinn oder Verlust des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens durch
- b) die historisch durchschnittlich gewichtete Anzahl der ausstehenden Stammaktien des formal-rechtlich erworbenen Unternehmens, die mit dem im Erwerbsvertrag angegebenen Tauschverhältnis multipliziert wird, geteilt wird.

ANSATZ BESONDERER ERWORBENER VERMÖGENSWERTE UND ÜBERNOMMENER SCHULDEN (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 10–13)

B28–B30 [gestrichen]

#### **Immaterielle Vermögenswerte**

- B31 Der Erwerber hat die in einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerte getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Ein immaterieller Vermögenswert ist identifizierbar, wenn er entweder das Separierbarkeitskriterium oder das vertragliche/gesetzliche Kriterium erfüllt.

- B32 Ein immaterieller Vermögenswert, der das vertragliche/gesetzliche Kriterium erfüllt, ist selbst dann identifizierbar, wenn der Vermögenswert weder übertragbar noch separierbar von dem erworbenen Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen ist. Zum Beispiel:
- a) [gestrichen]
  - b) Ein erworbenes Unternehmen besitzt und betreibt ein Kernkraftwerk. Die Lizenz zum Betrieb dieses Kernkraftwerks stellt einen immateriellen Vermögenswert dar, der das vertragliche/gesetzliche Kriterium für einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Ansatz selbst dann erfüllt, wenn der Erwerber ihn nicht getrennt von dem erworbenen Kernkraftwerk verkaufen oder übertragen kann. Ein Erwerber kann den beizulegenden Zeitwert der Betriebslizenz und den beizulegenden Zeitwert des Kernkraftwerks als einen einzigen Vermögenswert für die Zwecke der Rechnungslegung ausweisen, wenn die Nutzungsdauern dieser Vermögenswerte ähnlich sind.
  - c) Ein erworbenes Unternehmen besitzt ein Technologiepatent. Es hat dieses Patent zur exklusiven Verwendung anderen außerhalb des heimischen Marktes in Lizenz gegeben und erhält dafür einen bestimmten Prozentsatz der künftigen ausländischen Erlöse. Sowohl das Technologiepatent als auch die damit verbundene Lizenzvereinbarung erfüllen die vertraglichen/gesetzlichen Kriterien für den vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Ansatz, selbst wenn das Patent und die damit verbundene Lizenzvereinbarung nicht getrennt voneinander verkauft oder getauscht werden könnten.
- B33 Das Separierbarkeitskriterium bedeutet, dass ein erworbener immaterieller Vermögenswert separierbar ist oder vom erworbenen Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld erfolgen. Ein immaterieller Vermögenswert, den der Erwerber verkaufen, lizenzieren oder auf andere Weise gegen einen Wertgegenstand tauschen könnte, erfüllt das Separierbarkeitskriterium selbst dann, wenn der Erwerber nicht beabsichtigt, ihn zu verkaufen, zu lizenzieren oder auf andere Weise zu tauschen. Ein erworbener immaterieller Vermögenswert erfüllt das Separierbarkeitskriterium, wenn es Anhaltspunkte für eine Tauschtransaktion für diese Art von Vermögenswert oder einen ähnlichen Vermögenswert gibt, selbst wenn diese Transaktionen selten stattfinden und unabhängig davon, ob der Erwerber daran beteiligt ist. Kunden- und Abonnentenlisten werden zum Beispiel häufig lizenziert und erfüllen somit das Separierbarkeitskriterium. Selbst wenn ein erworbenes Unternehmen glaubt, dass seine Kundenlisten von anderen Kundenlisten abweichende Merkmale haben, so bedeutet in der Regel die Tatsache, dass Kundenlisten häufig lizenziert werden, dass die erworbene Kundenliste das Separierbarkeitskriterium erfüllt. Eine bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Kundenliste würde jedoch dieses Separierbarkeitskriterium nicht erfüllen, wenn durch die Bestimmungen einer Geheimhaltungs- oder anderen Vereinbarung einem Unternehmen untersagt ist, Informationen über Kunden zu verkaufen, zu vermieten oder anderweitig auszutauschen.
- B34 Ein immaterieller Vermögenswert, der alleine vom erworbenen oder zusammengeschlossenen Unternehmen nicht separierbar ist, erfüllt das Separierbarkeitskriterium, wenn er in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld separierbar ist. Zum Beispiel:
- a) Marktteilnehmer tauschen Verbindlichkeiten aus Einlagen und damit verbundene Einlegerbeziehungen als immaterielle Vermögenswerte in beobachtbaren Tauschgeschäften. Daher hat der Erwerber die Einlegerbeziehungen als immaterielle Vermögenswerte getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen.
  - b) Ein erworbenes Unternehmen besitzt ein eingetragenes Warenzeichen und das dokumentierte, jedoch nicht patentierte technische Fachwissen zur Herstellung des Markenproduktes. Zur Übertragung des Eigentumsrecht an einem Warenzeichen muss der Eigentümer auch alles andere übertragen, was erforderlich ist, damit der neue Eigentümer ein Produkt herstellen oder einen Service liefern kann, das/der nicht vom Ursprünglichen zu unterscheiden ist. Da das nicht patentierte technische Fachwissen vom erworbenen oder zusammengeschlossenen Unternehmen separiert und verkauft werden muss, wenn das damit verbundene Warenzeichen verkauft wird, erfüllt es das Separierbarkeitskriterium.

#### *Zurück erworbene Rechte*

- B35 Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses kann ein Erwerber ein Recht, einen oder mehrere bilanzierte oder nicht bilanzierte Vermögenswerte des Erwerbers zu nutzen, zurück erwerben, wenn er dieses zuvor dem erworbenen Unternehmen gewährt hatte. Zu den Beispielen für solche Rechte gehört das Recht, den Handelsnamen des Erwerbers gemäß einem Franchisevertrag zu verwenden, oder das Recht, die Technologie des Erwerbers gemäß einer Technologie-Lizenzvereinbarung zu nutzen. Ein zurück erworbenes Recht ist ein identifizierbarer immaterieller Vermögenswert, den der Erwerber getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert ansetzt. Paragraph 29 enthält Leitlinien für die Bewertung eines zurück erworbenen Rechts und Paragraph 55 enthält Leitlinien für die Folgebilanzierung eines zurück erworbenen Rechts.
- B36 Wenn die Bedingungen des Vertrags, der Anlass für ein zurück erworbenes Recht ist, verglichen mit laufenden Markttransaktionen für dieselben oder ähnliche Sachverhalte vorteilhaft oder nachteilig sind, hat der Erwerber den Gewinn oder Verlust aus der Erfüllung zu erfassen. Paragraph B52 enthält Leitlinien für die Bewertung der Gewinne und Verluste aus dieser Erfüllung.

*Belegschaft und sonstige Sachverhalte, die nicht identifizierbar sind*

- B37 Der Erwerber ordnet den Wert eines erworbenen immateriellen Vermögenswerts, der zum Erwerbszeitpunkt nicht identifizierbar ist, dem Geschäfts- oder Firmenwert zu. Ein Erwerber kann beispielsweise dem Bestehen einer Belegschaft — d. h. einer bestehenden Gesamtheit von Mitarbeitern, durch die der Erwerber einen erworbenen Geschäftsbetrieb vom Erwerbszeitpunkt an weiterführen kann — Wert zuweisen. Eine Belegschaft stellt nicht das intellektuelle Kapital des ausgebildeten Personals dar, also das (oft spezialisierte) Wissen und die Erfahrung, welche die Mitarbeiter eines erworbenen Unternehmens mitbringen. Da die Belegschaft kein identifizierbarer Vermögenswert ist, der getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt werden kann, ist jeder ihr zuzuschreibende Wert Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts.
- B38 Der Erwerber bezieht auch jeden Wert, der den Posten zuzuordnen ist, die zum Erwerbszeitpunkt nicht als Vermögenswerte eingestuft werden, in den Geschäfts- oder Firmenwert mit ein. Der Erwerber kann zum Beispiel potenziellen Verträgen, über die das erworbene Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt mit prospektiven neuen Kunden verhandelt, Wert zuweisen. Da diese potenziellen Verträge zum Erwerbszeitpunkt selbst keine Vermögenswerte sind, setzt der Erwerber sie nicht getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert an. Den Wert dieser Verträge am Geschäfts- oder Firmenwert sollte der Erwerber nicht später aufgrund von Ereignissen nach dem Erwerbszeitpunkt neu beurteilen. Er sollte allerdings die Tatsachen und Umstände in Zusammenhang mit kurz nach dem Erwerb eingetretenen Ereignissen beurteilen, um zu ermitteln, ob ein getrennt ansetzbarer immaterieller Vermögenswert zum Erwerbszeitpunkt existierte.
- B39 Nach dem erstmaligen Ansatz bilanziert ein Erwerber immaterielle Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden gemäß den Bestimmungen des IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*. Wie in Paragraph 3 von IAS 38 beschrieben, werden einige erworbene immaterielle Vermögenswerte nach dem erstmaligen Ansatz gemäß den Vorschriften anderer IFRS bilanziert.
- B40 Die Kriterien zur Identifizierbarkeit bestimmen, ob ein immaterieller Vermögenswert getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt wird. Die Kriterien dienen jedoch weder als Leitlinie für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts noch beschränken sie die Annahmen, die bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts verwendet werden. So würde der Erwerber bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts beispielsweise die Annahmen berücksichtigen, von denen die Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung für den immateriellen Vermögenswert ausgehen würden, wie Erwartungen hinsichtlich künftiger Vertragsverlängerungen. Für Vertragsverlängerungen selbst ist es nicht erforderlich die Kriterien der Identifizierbarkeit zu erfüllen. (Siehe jedoch Paragraph 29, wo für zurückerworbene Rechte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzt werden, eine Ausnahme vom Grundsatz der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert festgelegt wird.) Die Paragraphen 36 und 37 von IAS 38 enthalten Leitlinien zur Ermittlung, ob immaterielle Vermögenswerte zu einer einzelnen Bilanzierungseinheit mit anderen immateriellen oder materiellen Vermögenswerten zusammengefasst werden sollten.

**BEWERTUNG DES BEIZULEGENDEN ZEITWERTS VON BESONDEREN IDENTIFIZIERBAREN VERMÖGENSWERTEN UND EINEM NICHT BEHERRSCHENDEN ANTEIL AN EINEM ERWORBENEN UNTERNEHMEN (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 18 UND 19)**

**Vermögenswerte mit unsicheren Zahlungsströmen (Wertberichtigungen)**

- B41 Der Erwerber hat zum Erwerbszeitpunkt keine gesonderte Wertberichtigung für Vermögenswerte zu erfassen, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und mit ihrem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bewertet wurden, da die Auswirkungen der Unsicherheit über künftige Zahlungsströme in der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert enthalten sind. Da dieser IFRS beispielsweise vom Erwerber verlangt, erworbene Forderungen, einschließlich Kredite, zu ihrem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert zu bewerten, erfasst er weder gesonderte Wertberichtigungen für vertragliche Zahlungsströme, die zu dem Zeitpunkt als uneinbringlich gelten, noch eine Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste.

**Vermögenswerte, die zu Operating-Leasingverhältnissen gehören, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist**

- B42 Bei der Bewertung des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts, wie eines Gebäudes oder eines Patents, das zu einem Operating-Leasingverhältnis gehört, bei dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, hat der Erwerber die Bedingungen des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Der Erwerber setzt keinen separaten Vermögenswert bzw. keine separate Schuld an, wenn die Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen entweder vorteilhaft oder nachteilig sind.

**Vermögenswerte, die der Erwerber nicht zu nutzen beabsichtigt bzw. auf eine andere Weise zu nutzen beabsichtigt als Marktteilnehmer sie normalerweise nutzen würden**

- B43 Zum Schutz seiner Wettbewerbsposition oder aus anderen Gründen kann der Erwerber beabsichtigen, einen erworbenen nichtfinanziellen Vermögenswert nicht aktiv zu nutzen oder ihn nicht seiner höchst- und bestmöglichen Nutzung entsprechend zu nutzen. Dies könnte beispielsweise bei einem erworbenen immateriellen Vermögenswert aus Forschung und Entwicklung der Fall sein, für den der Erwerber eine defensive Nutzung plant, um andere an seiner Nutzung zu hindern. Der Erwerber hat den beizulegenden Zeitwert des nichtfinanziellen Vermögenswerts jedoch unter der Annahme seiner höchst- und bestmöglichen Nutzung durch Marktteilnehmer der angemessenen Bewertungsprämisse entsprechend sowohl beim erstmaligen Ansatz als auch bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Kosten des Abgangs für Prüfungen auf Wertminderung im Rahmen der Folgebewertung zu ermitteln.

**Nicht beherrschende Anteile an einem erworbenen Unternehmen**

- B44 Durch diesen IFRS kann ein nicht beherrschender Anteil an einem erworbenen Unternehmen mit seinem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt bewertet werden. Manchmal kann ein Erwerber den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert eines nicht beherrschenden Anteils auf der Grundlage eines an einem aktiven Markt notierten Preises der (d. h. der nicht vom Erwerber gehaltenen) Kapitalanteile bestimmen. In anderen Fällen steht ein an einem aktiven Markt notierter Preis für die Kapitalanteile jedoch nicht zur Verfügung. In einem solchen Fall würde der Erwerber den beizulegenden Zeitwert der nicht beherrschenden Anteile anhand anderer Bewertungsverfahren ermitteln.
- B45 Die beizulegenden Zeitwerte der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen und der nicht beherrschenden Anteile können auf einer Basis je Anteil voneinander abweichen. Der Hauptunterschied liegt wahrscheinlich darin, dass für die Beherrschung ein Aufschlag auf den beizulegenden Zeitwert je Anteil des Anteils des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen berücksichtigt wird oder umgekehrt für das Fehlen der Beherrschung ein Abschlag (auch als ein Minderheitsabschlag bezeichnet) auf den beizulegenden Zeitwert je Anteil des nicht beherrschenden Anteils berücksichtigt wird, falls Marktteilnehmer einen solchen Auf- oder Abschlag bei der Preisfestlegung für den nicht beherrschenden Anteil berücksichtigen würden.

BEWERTUNG DES GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERTS ODER EINES GEWINNS AUS EINEM ERWERB ZU EINEM PREIS UNTER MARKTWERT

**Bewertung des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen unter Einsatz von Bewertungsverfahren (Anwendung des Paragraphen 33)**

- B46 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der ohne Übertragung einer Gegenleistung vollzogen wurde, muss der Erwerber zur Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert anstelle des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts der übertragenen Gegenleistung den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert seines Anteils an dem erworbenen Unternehmen nutzen (siehe Paragraphen 32–34).

**Besondere Berücksichtigung bei der Anwendung der Erwerbsmethode auf den Zusammenschluss von Gegenseitigkeitsunternehmen (Anwendung des Paragraphen 33)**

- B47 Wenn sich zwei Gegenseitigkeitsunternehmen zusammenschließen, kann der beizulegende Zeitwert des Eigenkapital- oder Geschäftsanteils an dem erworbenen Unternehmen (oder der beizulegende Zeitwert des erworbenen Unternehmens) verlässlicher bestimmbar sein als der beizulegende Zeitwert der vom Erwerber übertragenen Geschäftsanteile. In einem solchen Fall hat der Erwerber nach Paragraph 33 den Geschäfts- oder Firmenwert zu ermitteln, indem er anstatt des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts der als Gegenleistung übertragenen Eigenkapitalanteile des Erwerbers den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens verwendet. Darüber hinaus hat ein Erwerber bei einem Zusammenschluss von Gegenseitigkeitsunternehmen das Nettovermögen des erworbenen Unternehmens als eine unmittelbare Hinzufügung zum Kapital oder Eigenkapital in seiner Kapitalflussrechnung auszuweisen und nicht als eine Hinzufügung zu Gewinnrücklagen, was der Art entspräche, wie andere Arten von Unternehmen die Erwerbsmethode anwenden.
- B48 Obgleich in vielerlei Hinsicht anderen Geschäftsbetrieben ähnlich, haben Gegenseitigkeitsunternehmen besondere Eigenschaften, die vor allem darauf beruhen, dass ihre Mitglieder sowohl Kunden als auch Eigentümer sind. Mitglieder von Gegenseitigkeitsunternehmen erwarten im Allgemeinen, dass sie Nutzen aus ihrer Mitgliedschaft ziehen, häufig in Form von ermäßigten Gebühren auf Güter oder Dienstleistungen oder Gewinnausschüttungen an Mitglieder. Der Anteil der Gewinnausschüttungen an Mitglieder, der jedem einzelnen Mitglied zugeteilt ist, basiert oft auf dem Anteil der Geschäfte, die ein Mitglied im Laufe des Jahres mit dem Gegenseitigkeitsunternehmen getätigt hat.
- B49 Die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines Gegenseitigkeitsunternehmens sollte die Annahmen umfassen, welche die Marktteilnehmer über den künftigen Nutzen für die Mitglieder machen würden, sowie alle anderen relevanten Annahmen, welche die Marktteilnehmer über das Gegenseitigkeitsunternehmen machen würden. So kann zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines Gegenseitigkeitsunternehmens beispielsweise ein Barwert-Verfahren verwendet werden. Die als in das Modell einfließenden Parameter verwendeten Zahlungsströme sollten auf den erwarteten Zahlungsströmen des Gegenseitigkeitsunternehmens beruhen, welche wahrscheinlich auch die Reduzierungen aufgrund von Leistungen an Mitglieder, wie ermäßigte Gebühren auf Güter und Dienstleistungen widerspiegeln.

BESTIMMUNG DES UMFANGS EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 51 UND 52)

- B50 Bei der Ermittlung, ob eine Transaktion Teil eines Tausches für ein erworbenes Unternehmen ist oder ob die Transaktion getrennt vom Unternehmenszusammenschluss zu betrachten ist, hat der Erwerber die folgenden Faktoren, die weder in Verbindung miteinander exklusiv noch einzeln entscheidend sind, zu berücksichtigen:
- Die Gründe für die Transaktion**— Wenn man versteht, warum die sich zusammenschließenden Parteien (der Erwerber und das erworbene Unternehmen und dessen Eigentümer, Direktoren und Manager

sowie deren Vertreter) eine bestimmte Transaktion eingegangen sind oder eine Vereinbarung geschlossen haben, kann dies einen Einblick dahingehend geben, ob diese Teil der übertragenen Gegenleistung und der erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden ist. Wenn eine Transaktion beispielsweise in erster Linie zum Nutzen des Erwerbers oder des zusammengeschlossenen Unternehmens und nicht in erster Linie zum Nutzen des erworbenen Unternehmens oder dessen früheren Eigentümern vor dem Zusammenschluss erfolgt, ist es unwahrscheinlich, dass dieser Teil des gezahlten Transaktionspreises (und alle damit verbundenen Vermögenswerte oder Schulden) zum Tauschgeschäft für das erworbene Unternehmen gehört. Dementsprechend würde der Erwerber diesen Teil getrennt vom Unternehmenszusammenschluss bilanzieren.

- b) **Wer hat die Transaktion eingeleitet**— Wenn man versteht, wer die Transaktion eingeleitet hat, kann dies auch einen Einblick geben, ob sie Teil des Tauschgeschäfts für das erworbene Unternehmen ist. Eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, das beispielsweise vom Erwerber eingeleitet wurde, ist eventuell mit dem Ziel eingegangen worden, dem Erwerber oder dem zusammengeschlossenen Unternehmen künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu bringen, wobei das erworbene Unternehmen oder dessen Eigentümer vor dem Zusammenschluss wenig oder keinen Nutzen daraus erhalten haben. Andererseits wird eine vom erworbenen Unternehmen oder dessen früheren Eigentümern eingeleitete Transaktion oder Vereinbarung wahrscheinlich weniger zugunsten des Erwerbers oder des zusammengeschlossenen Unternehmens sein sondern eher Teil der Transaktion des Unternehmenszusammenschlusses sein.
- c) **Der Zeitpunkt der Transaktion**— Der Zeitpunkt der Transaktion kann auch einen Einblick geben, ob sie Teil des Tausches für das erworbene Unternehmen ist. Eine Transaktion zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen, die zum Beispiel während der Verhandlungen bezüglich der Bedingungen des Unternehmenszusammenschlusses stattfindet, kann mit der Absicht des Unternehmenszusammenschlusses eingegangen worden sein, um dem Erwerber und dem zusammengeschlossenen Unternehmen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zu bringen. In diesem Falle ziehen das erworbene Unternehmen oder dessen Eigentümer vor dem Unternehmenszusammenschluss wenig oder keinen Nutzen aus der Transaktion mit Ausnahme der Leistungen, die sie im Rahmen des zusammengeschlossenen Unternehmens erhalten.

#### **Tatsächliche Erfüllung einer zuvor bestehenden Beziehung zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen bei einem Unternehmenszusammenschluss (Anwendung des Paragraphen 52(a))**

- B51 Der Erwerber und das erworbene Unternehmen können eine Beziehung haben, die bereits bestand, bevor sie einen Unternehmenszusammenschluss beabsichtigten, hier als „zuvor bestehende Beziehung“ bezeichnet. Eine zuvor bestehende Beziehung zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen kann vertraglicher Natur (zum Beispiel: Verkäufer und Kunde oder Lizenzgeber und Lizenznehmer) oder nicht vertraglicher Natur (zum Beispiel: Kläger und Beklagter) sein.
- B52 Wenn der Unternehmenszusammenschluss tatsächlich eine zuvor bestehende Beziehung erfüllt, erfasst der Erwerber einen Gewinn bzw. Verlust, der wie folgt bestimmt wird:
- a) für eine zuvor bestehende nicht vertragliche Beziehung (wie einen Rechtsstreit): mit dem beizulegenden Zeitwert,
- b) für eine zuvor bestehende vertragliche Beziehung: mit dem niedrigeren der Beträge unter (i) und (ii):
- i) der Betrag, zu dem der Vertrag aus Sicht des Erwerbers vorteilhaft oder nachteilig im Vergleich mit den Bedingungen für aktuelle Markttransaktionen derselben oder ähnlichen Sachverhalte ist. (Ein nachteiliger Vertrag ist ein Vertrag, der gemessen an den aktuellen Marktbedingungen nachteilig ist. Es handelt sich hierbei nicht unbedingt um einen belastenden Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen).
- ii) der in den Erfüllungsbedingungen des Vertrags genannte Betrag, der für die andere Vertragspartei, als die, für die der Vertrag nachteilig ist, durchsetzbar ist.

Wenn (ii) geringer als (i) ist, ist der Unterschied Bestandteil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses.

Der Betrag des erfassten Gewinns bzw. Verlusts kann teilweise davon abhängen, ob der Erwerber zuvor einen damit verbundenen Vermögenswert oder eine Schuld angesetzt hatte, und der ausgewiesene Gewinn oder Verlust kann daher von dem unter Anwendung der obigen Vorschriften berechneten Betrag abweichen.

- B53 Bei einer zuvor bestehenden Beziehung kann es sich um einen Vertrag handeln, den der Erwerber als ein zurückerworbenes Recht ausweist. Wenn der Vertrag Bedingungen enthält, die im Vergleich zu den Preisen derselben oder ähnlicher Sachverhalte bei aktuellen Markttransaktionen vorteilhaft oder nachteilig sind, erfasst der Erwerber getrennt vom Unternehmenszusammenschluss einen Gewinn bzw. Verlust für die tatsächliche Erfüllung des Vertrags, der gemäß Paragraph B52 bewertet wird.

**Vereinbarungen über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter oder verkaufende Anteilseigner (Anwendung des Paragraphen 52(b))**

- B54 Ob Vereinbarungen über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter oder verkaufende Anteilseigner als bedingte Gegenleistung bei einem Unternehmenszusammenschluss gelten oder als separate Transaktionen angesehen werden, hängt von der Art der Vereinbarungen ab. Zur Beurteilung der Art der Vereinbarung kann es hilfreich sein, die Gründe zu verstehen, warum der Erwerbsvertrag eine Bestimmung für bedingte Zahlungen enthält, wer den Vertrag eingeleitet hat und wann die Vertragsparteien den Vertrag geschlossen haben.
- B55 Wenn nicht klar ist, ob eine Vereinbarung über Zahlungen an Mitarbeiter oder verkaufende Anteilseigner zum Tausch gegen das erworbene Unternehmen gehört oder eine vom Unternehmenszusammenschluss separate Transaktion ist, hat der Erwerber die folgenden Hinweise zu beachten:
- Fortgesetzte Beschäftigung*— Die Bedingungen der fortgesetzten Beschäftigung der verkaufenden Anteilseigner, die Mitarbeiter in Schlüsselpositionen werden, können ein Indikator für den wirtschaftlichen Gehalt einer bedingten Entgeltvereinbarung sein. Die entsprechenden Bedingungen einer fortgesetzten Beschäftigung können in einem Anstellungsvertrag, Erwerbsvertrag oder sonstigem Dokument enthalten sein. Eine bedingte Entgeltvereinbarung, in der die Zahlungen bei einer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses automatisch verfallen, ist als eine Vergütung für Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss anzusehen. Vereinbarungen, in denen die bedingten Zahlungen nicht von einer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses beeinflusst sind, können darauf hinweisen, dass es sich bei den bedingten Zahlungen um eine zusätzliche Gegenleistung und nicht um eine Vergütung handelt.
  - Dauer der fortgesetzten Beschäftigung*— Wenn die Dauer der erforderlichen Beschäftigung mit der Dauer der bedingten Zahlung übereinstimmt oder länger als diese ist, dann weist diese Tatsache darauf hin, dass die bedingten Zahlungen in der Substanz eine Vergütung darstellen.
  - Vergütungshöhe*— Situationen, in denen die Vergütung von Mitarbeitern mit Ausnahme der bedingten Zahlungen ein angemessenes Niveau im Verhältnis zu den anderen Mitarbeitern in Schlüsselpositionen im zusammengeschlossenen Unternehmen einnimmt, können darauf hinweisen, dass die bedingten Zahlungen als zusätzliche Gegenleistung und nicht als Vergütung betrachtet werden.
  - Zusätzliche Zahlungen an Mitarbeiter*— Wenn verkaufende Anteilseigner, die nicht zu Mitarbeitern werden, niedrigere bedingte Zahlungen auf einer Basis je Anteil erhalten als verkaufende Anteilseigner, die Mitarbeiter des zusammengeschlossenen Unternehmens werden, kann dies darauf hinweisen, dass der zusätzliche Betrag der bedingten Zahlungen an die verkaufenden Anteilseigner, die Mitarbeiter werden, als Vergütung zu betrachten ist.
  - Anzahl der im Besitz befindlichen Anteile*— Die relative Anzahl der sich im Besitz der verkaufenden Anteilseigner, die Mitarbeiter in Schlüsselpositionen bleiben, befindlichen Anteile weisen eventuell auf den wirtschaftlichen Gehalt einer bedingten Entgeltvereinbarung hin. Wenn beispielsweise die verkaufenden Anteilseigner, die weitgehend alle Anteile an dem erworbenen Unternehmen hielten, weiterhin Mitarbeiter in Schlüsselpositionen sind, kann dies darauf hinweisen, dass die Vereinbarung ihrem wirtschaftlichem Gehalt nach eine Vereinbarung mit Gewinnbeteiligung ist, die beabsichtigt, Vergütungen für Dienstleistungen nach dem Zusammenschluss zu geben. Wenn verkaufende Anteilseigner, die weiterhin Mitarbeiter in Schlüsselpositionen bleiben, im Gegensatz nur eine kleine Anzahl von Anteilen des erworbenen Unternehmens besaßen, und alle verkaufenden Anteilseigner denselben Betrag der bedingten Gegenleistung auf einer Basis je Anteil erhalten, kann dies darauf hinweisen, dass die bedingten Zahlungen eine zusätzliche Gegenleistung darstellen. Parteien, die vor dem Erwerb Eigentumsanteile hielten und mit verkaufenden Anteilseignern, die weiterhin Mitarbeiter in Schlüsselpositionen sind, in Verbindung stehen, z. B. Familienmitglieder, sind ebenfalls zu berücksichtigen.
  - Verbindung zur Bewertung*— Wenn die ursprüngliche Gegenleistung, die zum Erwerbszeitpunkt übertragen wird, auf dem niedrigen Wert innerhalb einer Bandbreite, die bei der Bewertung des erworbenen Unternehmens erstellt wurde, basiert und die bedingte Formel sich auf diesen Bewertungsansatz bezieht, kann dies darauf hindeuten, dass die bedingten Zahlungen eine zusätzliche Gegenleistung darstellen. Wenn die Formel für die bedingte Zahlung hingegen mit vorherigen Vereinbarungen mit Gewinnbeteiligung im Einklang ist, kann dies drauf hindeuten, dass der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung darin besteht, Vergütungen zu zahlen.
  - Formel zur Ermittlung der Gegenleistung*— Die zur Ermittlung der bedingten Zahlung verwendete Formel kann hilfreich bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts der Vereinbarung sein. Wenn beispielsweise eine bedingte Zahlung auf der Grundlage verschiedener Ergebnisse ermittelt wird, kann dies darauf hindeuten, dass die Verpflichtung beim Unternehmenszusammenschluss eine bedingte Gegenleistung ist, und dass mit der Formel beabsichtigt wird, den beizulegenden Zeitwert des erworbenen Unternehmens festzulegen oder zu überprüfen. Eine bedingte Zahlung, die ein bestimmter Prozentsatz des Ergebnisses ist, kann hingegen darauf hindeuten, dass die Verpflichtung gegenüber Mitarbeitern eine Vereinbarung mit Gewinnbeteiligung ist, um Mitarbeiter für ihre erbrachten Arbeitsleistungen zu entlohnen.

- h) *Sonstige Vereinbarungen und Themen*— Die Bedingungen anderer Vereinbarungen mit verkaufenden Anteilseignern (wie wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen, noch zu erfüllende Verträge, Beratungsverträge und Immobilien-Leasingverträge) sowie die Behandlung von Einkommensteuern auf bedingte Zahlungen können darauf hinweisen, dass bedingte Zahlungen etwas anderem zuzuordnen sind als der Gegenleistung für das erworbene Unternehmen. In Verbindung mit dem Erwerb kann der Erwerber beispielsweise einen Immobilien-Leasingvertrag mit einem bedeutsamen verkaufenden Anteilseigner schließen. Wenn die im Leasingvertrag angegebenen Leasingzahlungen wesentlich unter dem Marktpreis liegen, können einige oder alle bedingten Zahlungen an den Leasinggeber (den verkaufenden Anteilseigner), die aufgrund einer separaten Vereinbarung für bedingte Zahlungen vorgeschrieben sind, dem wirtschaftlichen Gehalt nach Zahlungen für die Nutzung der geleaste Immobilie sein, die der Erwerber in seinem Abschluss nach dem Zusammenschluss getrennt ansetzt. Wenn hingegen im Leasingvertrag Leasingzahlungen gemäß den Marktbedingungen für diese geleaste Immobilie spezifiziert sind, kann die Vereinbarung für bedingte Zahlungen an den verkaufenden Anteilseigner als eine bedingte Gegenleistung bei dem Unternehmenszusammenschluss betrachtet werden.

**Die anteilsbasierten Vergütungsprämien des Erwerbers werden gegen die von den Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehaltenen Prämien ausgetauscht (Anwendung des Paragraphen 52(b))**

- B56 Ein Erwerber kann seine anteilsbasierten Vergütungsprämien <sup>(40)</sup> (Ersatzprämien) gegen Prämien, die von Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehalten werden, tauschen. Der Tausch von Anteilsoptionen oder anderen anteilsbasierten Vergütungsprämien in Verbindung mit einem Unternehmenszusammenschluss wird als Änderung der anteilsbasierten Vergütungsprämien gemäß IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* bilanziert. Wenn der Erwerber die Prämien des erworbenen Unternehmens ersetzt, ist entweder der gesamte markt-basierte Wert der Ersatzprämien des Erwerbers oder ein Teil davon in die Bewertung der bei dem Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung miteinzubeziehen. Leitlinien für die Zuordnung des markt-basierten Werts sind in den Paragraphen B57–B62 enthalten. In Fällen, in denen Prämien des erworbenen Unternehmens infolge eines Unternehmenszusammenschlusses verfallen würden und der Erwerber diese Prämien – auch wenn er nicht dazu verpflichtet ist – ersetzt, ist der gesamte markt-basierte Wert der Ersatzprämien im Abschluss nach dem Zusammenschluss allerdings als Vergütungsaufwand gemäß IFRS 2 auszuweisen. Das bedeutet, dass keiner der markt-basierten Werte dieser Prämien in die Bewertung der beim Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung einzubeziehen ist. Der Erwerber ist verpflichtet, die Prämien des erworbenen Unternehmens zu ersetzen, wenn das erworbene Unternehmen oder dessen Mitarbeiter die Möglichkeit haben, den Ersatz geltend zu machen. Zwecks Anwendung dieser Leitlinien ist der Erwerber beispielsweise verpflichtet, die Prämien des erworbenen Unternehmens zu ersetzen, wenn dies verlangt wird in
- a) den Bedingungen der Erwerbsvereinbarung,
  - b) den Bedingungen der Prämien des erworbenen Unternehmens oder
  - c) den anwendbaren Gesetzen oder Verordnungen.
- B57 Um den Anteil einer Ersatzprämie, der Teil der für das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung ist, und den Anteil, der als Vergütung für Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss verwendet wird, zu bestimmen, hat der Erwerber sowohl seine gewährten Ersatzprämien als auch die Prämien des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt gemäß IFRS 2 zu bestimmen. Der Anteil des markt-basierten Werts der Ersatzprämien, der Teil der übertragenen Gegenleistung im Tausch gegen das erworbene Unternehmen ist, entspricht dem Anteil der Prämien des erworbenen Unternehmens, der den Arbeitsleistungen vor dem Zusammenschluss zuzuordnen ist.
- B58 Der Anteil der Ersatzprämie, der den Arbeitsleistungen vor dem Zusammenschluss zuzuordnen ist, ist der markt-basierte Wert der Prämie des erworbenen Unternehmens, multipliziert mit dem Verhältnis des Anteils des abgeleisteten Erdienungszeitraums zum höheren der beiden folgenden Werte: dem gesamten Erdienungszeitraum oder dem ursprünglichen Erdienungszeitraum der vom erworbenen Unternehmen gewährten Prämie. Der Erdienungszeitraum ist der Zeitraum, in dem alle festgelegten Ausübungsbedingungen erfüllt werden müssen. Ausübungsbedingungen sind in IFRS 2 definiert.
- B59 Der Anteil der nicht erdienten Ersatzprämien, der den Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss zuzuordnen ist und daher im Abschluss nach dem Zusammenschluss als Vergütungsaufwand erfasst wird, entspricht dem gesamten markt-basierten Wert der Ersatzprämien abzüglich des Betrags, der den Arbeitsleistungen vor dem Zusammenschluss zuzuordnen ist. Daher ordnet der Erwerber jeden Überschuss des markt-basierten Werts der Ersatzprämie über den markt-basierten Wert der Prämie des erworbenen Unternehmens den Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss zu und erfasst diesen Überschuss im Abschluss nach dem Zusammenschluss als Vergütungsaufwand. Der Erwerber hat einen Teil der Ersatzprämie den Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss zuzuordnen, wenn er Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss verlangt, unabhängig davon, ob die Mitarbeiter bereits alle Arbeitsleistungen erbracht hatten, die notwendig waren, damit ihre vom erworbenen Unternehmen gewährten Prämien bereits vor dem Erwerbszeitpunkt als erdient betrachtet werden konnten.

<sup>(40)</sup> In den Paragraphen B56–B62 bezieht sich der Begriff „anteilsbasierte Vergütungsprämien“ auf ausübbar bzw. verfallbare anteilsbasierte Vergütungen.

- B60 Der Anteil der nicht ausübbarer Ersatzprämien, die Arbeitsleistungen vor dem Zusammenschluss zuzuordnen sind, sowie der Anteil für Arbeitsleistungen nach dem Zusammenschluss hat die bestmögliche Schätzung der Anzahl der Ersatzprämien widerzuspiegeln, die voraussichtlich ausübbar werden. Wenn beispielsweise der marktbasierter Wert einer Ersatzprämie, die Arbeitsleistungen vor dem Zusammenschluss zugeordnet wird, 100 WE beträgt und der Erwerber erwartet, dass nur 95 Prozent der Prämie als verdient betrachtet werden können, werden 95 WE in die für den Unternehmenszusammenschluss übertragene Gegenleistung einbezogen. Änderungen bei der geschätzten Anzahl der zu erwartenden ausübbarer Ersatzprämien sind im Vergütungsaufwand in den Perioden auszuweisen, in denen die Änderungen auftreten oder die Ansprüche verwirken, und nicht als Anpassungen der beim Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung. Ähnlich ist es bei Auswirkungen anderer Ereignisse, wie Änderungen oder dem letzten Ergebnis von Prämien mit Leistungsbedingungen, die nach dem Erwerbszeitpunkt auftreten. Diese werden gemäß IFRS 2 bilanziert, indem der Vergütungsaufwand für die Periode ermittelt wird, in der das Ereignis eintritt.
- B61 Dieselben Vorschriften gelten für die Ermittlung der Anteile einer Ersatzprämie, die Arbeitsleistungen vor und nach dem Zusammenschluss zuzuordnen sind, unabhängig davon, ob eine Ersatzprämie als eine Schuld oder als ein Eigenkapitalinstrument gemäß den Bestimmungen von IFRS 2 eingestuft ist. Alle Änderungen des marktbasierter Werts der nach dem Erwerbszeitpunkt als Schulden eingestuften Prämien und der dazugehörigen Ertragsteuerauswirkungen werden in der/den Periode(n) im Abschluss des Erwerbers nach dem Zusammenschluss erfasst, in der/denen die Änderungen auftreten.
- B62 Die Ertragsteuerauswirkungen der Ersatzprämien der anteilsbasierten Vergütungen sind nach IAS 12 *Ertragsteuern* zu bilanzieren.

**Anteilsbasierte Vergütungen des erworbenen Unternehmens mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente**

- B62A Möglicherweise hat das erworbene Unternehmen anteilsbasierte Vergütungen ausstehen, die der Erwerber nicht gegen seine anteilsbasierten Vergütungen austauscht. Sind diese anteilsbasierten Vergütungen des erworbenen Unternehmens verdient, sind sie Teil des nicht beherrschenden Anteils am erworbenen Unternehmen und werden zu ihrem marktbasierter Wert bewertet. Sind sie verfallbar, werden sie nach den Paragraphen 19 und 30 zu ihrem marktbasierter Wert bewertet, so als fielen der Erwerbszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Gewährung zusammen.
- B62B Der marktbasierter Wert verfallbarer anteilsbasierter Vergütungen wird dem nicht beherrschenden Anteil im Verhältnis des abgeleisteten Erdienungszeitraums zum gesamten Erdienungszeitraum bzw. (falls länger) zum ursprünglichen Erdienungszeitraum der anteilsbasierten Vergütung zugeordnet. Der Saldo wird den Leistungen nach dem Zusammenschluss zugeordnet.

ANDERE IFRS, DIE LEITLINIEN FÜR DIE FOLGEBEWERTUNG UND DIE FOLGEBILANZIERUNG ENTHALTEN (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 54)

- B63 Beispiele für andere IFRS, die Leitlinien für die Folgebewertung und Folgebilanzierung der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerte und übernommenen oder eingegangenen Schulden enthalten, sind folgende:
- IAS 38, der Vorschriften für die Bilanzierung identifizierbarer, bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswerte enthält. Der Erwerber bestimmt den Geschäfts- oder Firmenwert zum Erwerbszeitpunkt abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* enthält Vorschriften für die Bilanzierung von Wertminderungsaufwendungen.
  - ~~[gestrichen]~~
  - IAS 12, der Vorschriften für die Folgebilanzierung latenter Steueransprüche (einschließlich nicht angesetzter latenter Steueransprüche) und latenter Steuerschulden enthält, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden.
  - IFRS 2, der Leitlinien für die Folgebewertung und die Folgebilanzierung des Anteils des von einem Erwerber ausgegebenen Ersatzes von anteilsbasierten Vergütungsprämien enthält, die den künftigen Arbeitsleistungen der Mitarbeiter zuzuordnen sind.
  - IFRS 10, der Leitlinien für die Bilanzierung der Änderungen der Beteiligungsquote eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen nach Übernahme der Beherrschung enthält.

ANGABEN (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 59 UND 61)

- B64 Zur Erreichung des in Paragraph 59 genannten Ziels hat der Erwerber für jeden Unternehmenszusammenschluss, der während der Berichtsperiode stattfindet, die folgenden Angaben zu machen:
- Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens.

- b) Erwerbszeitpunkt.
- c) Prozentsatz der erworbenen Eigenkapitalanteile mit Stimmrecht.
- d) Hauptgründe für den Unternehmenszusammenschluss und Beschreibung der Art und Weise, wie der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt hat.
- e) Eine qualitative Beschreibung der Faktoren, die zur Erfassung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen, wie beispielsweise die erwarteten Synergien aus gemeinschaftlichen Tätigkeiten des erworbenen Unternehmens und dem Erwerber, immateriellen Vermögenswerten, die nicht für einen gesonderten Ansatz eingestuft sind, oder sonstige Faktoren.
- f) Der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der gesamten übertragenen Gegenleistung und der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert jeder Hauptkategorie von Gegenleistungen wie:
  - i) Zahlungsmittel,
  - ii) sonstige materielle oder immaterielle Vermögenswerte, einschließlich eines Geschäftsbetriebs oder Tochterunternehmens des Erwerbers,
  - iii) eingegangene Schulden, zum Beispiel eine Schuld für eine bedingte Gegenleistung, und
  - iv) Eigenkapitalanteile des Erwerbers, einschließlich der Anzahl der ausgegebenen oder noch auszugebenden Instrumente oder Anteile sowie der Methode zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts dieser Instrumente und Anteile.
- g) Bei Vereinbarungen über eine bedingte Gegenleistung und Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen:
  - i) der zum Erwerbszeitpunkt erfasste Betrag,
  - ii) eine Beschreibung der Vereinbarung und die Grundlage für die Ermittlung des Zahlungsbetrags und
  - iii) eine Schätzung der Bandbreite der Ergebnisse (nicht abgezinst) oder, falls eine solche Bandbreite nicht geschätzt werden kann, die Tatsache und die Gründe, warum keine Bandbreite geschätzt werden kann. Wenn der Höchstbetrag der Zahlung unbegrenzt ist, hat der Erwerber diese Tatsache anzugeben.
- h) Bei erworbenen Forderungen:
  - i) der beizulegende Zeitwert der Forderungen,
  - ii) die Bruttobeträge der vertraglichen Forderungen und
  - iii) die zum Erwerbszeitpunkt bestmögliche Schätzung der vertraglichen Zahlungsströme, die voraussichtlich uneinbringlich sein werden.

Die Angaben sind nach Hauptgruppen von Forderungen, wie Kredite, direkte Finanzierungs-Leasingverhältnisse und allen sonstigen Gruppen von Forderungen, zu machen.

- i) Die zum Erwerbszeitpunkt für jede Hauptgruppe von erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden erfassten Beträge.
- j) Für jede gemäß Paragraph 23 angesetzte Eventualverbindlichkeit die in Paragraph 85 von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* verlangten Angaben. Falls eine Eventualverbindlichkeit nicht angesetzt wurde, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann, hat der Erwerber folgende Angaben zu machen:
  - i) die in Paragraph 86 von IAS 37 verlangten Angaben und

- ii) die Gründe, warum die Verbindlichkeit nicht verlässlich bewertet werden kann.
- k) Die Gesamtsumme des Geschäfts- oder Firmenwerts, der erwartungsgemäß für Steuerzwecke abzugsfähig ist.
- l) Bei Transaktionen, die gemäß Paragraph 51 getrennt vom Erwerb der Vermögenswerte oder der Übernahme der Schulden bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgewiesen werden:
  - i) eine Beschreibung jeder Transaktion,
  - ii) wie der Erwerber jede Transaktion bilanziert,
  - iii) die für jede Transaktion ausgewiesenen Beträge und die Posten im Abschluss, in denen jeder Betrag erfasst ist, und
  - iv) falls die Transaktion die tatsächliche Erfüllung einer zuvor bestehenden Beziehung ist, die für die Ermittlung des Erfüllungsbetrags verwendete Methode.
- m) Die unter Buchstabe l geforderten Angaben zu den getrennt ausgewiesenen Transaktionen haben auch den Betrag der zugehörigen Abschlusskosten und separat dazu diejenigen Kosten, die als Aufwand erfasst wurden, sowie den oder die Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem oder in denen diese Aufwendungen erfasst wurden, einzubeziehen. Der Betrag der Ausgabekosten, der nicht als Aufwand erfasst wurde, sowie die Art von dessen Erfassung sind ebenso anzugeben.
- n) Bei einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert (siehe Paragraphen 34–36):
  - i) der Betrag eines gemäß Paragraph 34 erfassten Gewinns sowie der Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem dieser Gewinn erfasst wurde, und
  - ii) eine Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn führte.
- o) Für jeden Unternehmenszusammenschluss, bei dem der Erwerber zum Erwerbszeitpunkt weniger als 100 Prozent der Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen hält:
  - i) der zum Erwerbszeitpunkt angesetzte Betrag des nicht beherrschenden Anteils an dem erworbenen Unternehmen und die Bewertungsgrundlage für diesen Betrag und
  - ii) für jeden nicht beherrschenden Anteil an dem erworbenen Unternehmen, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurde, das/die Bewertungsverfahren und die wesentlichen Inputfaktoren, die zur Ermittlung dieses Werts verwendet wurden.
- p) Bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss:
  - i) der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert des Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, der unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt vom Erwerber gehalten wurde, und
  - ii) jeglicher Gewinn oder Verlust, der aufgrund einer Neubewertung des Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, das vor dem Unternehmenszusammenschluss vom Erwerber gehalten wurde (siehe Paragraph 42), zum beizulegenden Zeitwert erfasst wurde, und der Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem dieser Gewinn bzw. Verlust ausgewiesen wurde.
- q) Die folgenden Angaben:
  - i) die Erlöse sowie die Gewinne oder Verluste des erworbenen Unternehmens seit dem Erwerbszeitpunkt, welche in der Konzerngesamtergebnisrechnung für die betreffende Periode enthalten sind, und
  - ii) die Erlöse sowie die Gewinne oder Verluste des zusammengeschlossenen Unternehmens für die aktuelle Periode, als ob der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse, die während des Geschäftsjahrs stattgefunden haben, am Anfang der Periode des laufenden Geschäftsjahrs gewesen wäre.

Ist die Bereitstellung der in diesem Unterparagraphen verlangten Angaben undurchführbar, hat der Erwerber dies anzugeben und zu erklären, warum die Bereitstellung undurchführbar ist. Der Begriff „undurchführbar“ wird in diesem IFRS mit derselben Bedeutung verwendet wie in IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*.

- B65 Für die Unternehmenszusammenschlüsse der Periode, die einzeln betrachtet unwesentlich, zusammen betrachtet jedoch wesentlich sind, hat der Erwerber die in den Paragraphen B64(e)–(q) vorgeschriebenen Angaben zusammengefasst zu machen.
- B66 Liegt der Erwerbszeitpunkt bei einem Unternehmenszusammenschluss nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung, hat der Erwerber die in Paragraph B64 verlangten Angaben zu machen, es sei denn die erstmalige Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ist zum Zeitpunkt der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung noch nicht abgeschlossen. In diesem Fall hat der Erwerber zu beschreiben, welche Angaben nicht gemacht werden konnten, und die Gründe hierfür zu nennen.
- B67 Zur Erreichung des in Paragraph 61 genannten Ziels hat der Erwerber für jeden wesentlichen Unternehmenszusammenschluss oder zusammengefasst für einzeln betrachtet unwesentliche Unternehmenszusammenschlüsse, die gemeinsam wesentlich sind, folgende Angaben zu machen:
- a) Wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses im Hinblick auf gewisse Vermögenswerte, Schulden, nicht beherrschende Anteile oder zu berücksichtigende Posten noch nicht abgeschlossen ist (siehe Paragraph 45) und die im Abschluss für den Unternehmenszusammenschluss ausgewiesenen Beträge nur vorläufig ermittelt wurden:
    - i) die Gründe, weshalb die erstmalige Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses noch nicht abgeschlossen ist,
    - ii) die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalanteile oder Gegenleistungen, für die die erstmalige Bilanzierung noch nicht abgeschlossen ist, und
    - iii) die Art und die Höhe aller Anpassungen im Bewertungszeitraum, die gemäß Paragraph 49 in der Periode erfasst wurden.
  - b) Für jede Periode nach dem Erwerbszeitpunkt bis das Unternehmen einen Vermögenswert einer bedingten Gegenleistung vereinnahmt, veräußert oder anderweitig den Anspruch darauf verliert oder bis das Unternehmen eine Schuld als bedingte Gegenleistung erfüllt oder bis diese Schuld aufgehoben oder erloschen ist:
    - i) jede Änderung bei den angesetzten Beträgen, einschließlich der Differenzen, die sich aus der Erfüllung ergeben,
    - ii) jede Änderung der Bandbreite der Ergebnisse (nicht abgezinst) sowie die Gründe für diese Änderung und
    - iii) die Bewertungsverfahren und die in das Hauptmodell einfließenden Parameter zur Bewertung der bedingten Gegenleistung.
  - c) Für bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeiten hat der Erwerber für jede Kategorie von Rückstellungen die in den Paragraphen 84 und 85 von IAS 37 verlangten Angaben zu machen.
  - d) Eine Überleitung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode unter gesonderter Angabe
    - i) des Bruttobetrags und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu Beginn der Periode,
    - ii) des zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwerts, der während der Periode angesetzt wird, mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts, der in einer Veräußerungsgruppe enthalten ist, die beim Erwerb die Kriterien zur Einstufung „als zur Veräußerung gehalten“ gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* erfüllt,
    - iii) der Anpassungen aufgrund nachträglich gemäß Paragraph 67 erfasster latenter Steueransprüche während der Periode,

- iv) des Geschäfts- oder Firmenwerts, der in einer gemäß IFRS 5 als „zur Veräußerung gehalten“ eingestuftes Veräußerungsgruppe enthalten ist, und des Geschäfts- oder Firmenwerts, der während der Periode ausgebaut wurde, ohne vorher zu einer als „zur Veräußerung gehalten“ eingestuften Veräußerungsgruppe gehört zu haben,
  - v) der Wertminderungsaufwendungen, die während der Periode gemäß IAS 36 erfasst wurden (IAS 36 verlangt zusätzlich dazu Angaben über den erzielbaren Betrag und die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts),
  - vi) der Nettoumrechnungsdifferenzen, die während der Periode gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* entstanden sind,
  - vii) aller anderen Veränderungen des Buchwerts während der Periode,
  - viii) des Bruttobetrags und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen zum Ende der Berichtsperiode,
- e) Jeden in der laufenden Periode erfassten Gewinn oder Verlust (samt Erläuterung), der
- i) sich auf die in einem Unternehmenszusammenschluss, der in der laufenden oder einer früheren Periode stattgefunden hat, erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte oder übernommenen Schulden bezieht, und
  - ii) von einem solchem Umfang, einer solchen Art oder einer solchen Häufigkeit ist, dass diese Angabe für das Verständnis des Abschlusses des zusammengeschlossenen Unternehmens relevant ist.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN FÜR UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSE, AN DENEN NUR GEGENSEITIGKEITSUNTERNEHMEN BETEILIGT SIND ODER DIE AUF REIN VERTRAGLICHER BASIS ERFOLGEN (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 66)

- B68 Nach Paragraph 64 ist dieser IFRS prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Ein Unternehmen darf diesen IFRS jedoch frühestens zu Beginn eines am oder nach dem 30. Juni 2007 beginnenden Geschäftsjahrs anwenden. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS vor seinem Geltungsbeginn an, so ist dies anzugeben und gleichzeitig IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) anzuwenden.
- B69 Die Vorschrift, diesen IFRS prospektiv anzuwenden, wirkt sich folgendermaßen auf einen Unternehmenszusammenschluss aus, bei dem nur Gegenseitigkeitsunternehmen beteiligt sind oder der auf rein vertraglicher Basis erfolgt, wenn der Erwerbszeitpunkt hinsichtlich dieses Unternehmenszusammenschlusses vor der Anwendung dieses IFRS liegt:
- a) *Einstufung*— Ein Unternehmen hat den früheren Unternehmenszusammenschluss weiterhin gemäß den früheren auf solche Zusammenschlüsse anwendbaren Rechnungslegungsmethoden einzustufen.
  - b) *Früher angesetzter Geschäfts- oder Firmenwert*— Zu Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahrs, in dem dieser IFRS angewendet wird, ist der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts, der aus einem früheren Unternehmenszusammenschluss stammte, dessen Buchwert zu diesem Zeitpunkt gemäß den vorherigen Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens. Bei der Ermittlung dieses Betrags hat das Unternehmen den Buchwert jeder kumulierten Abschreibung dieses Geschäfts- oder Firmenwerts mit einer entsprechenden Minderung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufzurechnen. Es sind keine anderen Anpassungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts durchzuführen.
  - c) *Geschäfts- oder Firmenwert, der zuvor als ein Abzug vom Eigenkapital ausgewiesen wurde*— Die vorherigen Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens können zu einem Geschäfts- oder Firmenwert geführt haben, der als ein Abzug vom Eigenkapital ausgewiesen wurde. In diesem Fall hat das Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert nicht als einen Vermögenswert zu Beginn der ersten Berichtsperiode des ersten Geschäftsjahrs auszuweisen, in dem dieser IFRS angewandt wird. Des Weiteren ist kein Teil dieses Geschäfts- oder Firmenwerts erfolgswirksam zu erfassen, wenn das Unternehmen den gesamten Geschäftsbetrieb oder einen Teil davon, zu dem dieser Geschäfts- oder Firmenwert gehört, veräußert oder wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der dieser Geschäfts- oder Firmenwert gehört, wertgemindert wird.
  - d) *Folgebilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts*— Vom Beginn der ersten Berichtsperiode des ersten Geschäftsjahrs, in der dieser IFRS angewandt wird, hat das Unternehmen die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem früheren Unternehmenszusammenschluss einzustellen und den Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IAS 36 auf Wertminderung zu prüfen.

- e) *Zuvor angesetzter negativer Geschäfts- oder Firmenwert*— Ein Unternehmen, das den vorherigen Unternehmenszusammenschluss unter Anwendung der Erwerbsmethode bilanzierte, kann einen passivischen Abgrenzungsposten für einen Überschuss seines Anteils an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten dieses Anteils (manchmal negativer Geschäfts- oder Firmenwert genannt) erfasst haben. In diesem Fall hat das Unternehmen den Buchwert dieses passivischen Abgrenzungspostens zu Beginn des ersten Geschäftsjahrs, in dem dieser IFRS angewendet wird, auszubuchen und eine entsprechende Anpassung in der Eröffnungsbilanz der Gewinnrücklagen zu dem Zeitpunkt vorzunehmen.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

**Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche**

## ZIELSETZUNG

- 1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Bilanzierung von zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten sowie die Darstellung von und die Angaben zu aufgegebenen Geschäftsbereichen festzulegen. Dieser IFRS schreibt insbesondere Folgendes vor:
  - a) Vermögenswerte, die die Kriterien für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllen, sind mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten, und die planmäßige Abschreibung dieser Vermögenswerte ist auszusetzen und
  - b) Vermögenswerte, die die Kriterien für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllen, sind als gesonderte Posten in der Bilanz und die Ergebnisse aufgebener Geschäftsbereiche sind als gesonderte Posten in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Die Einstufungs- und Darstellungspflichten dieses IFRS gelten für alle angesetzten *langfristigen Vermögenswerte* <sup>(41)</sup> und alle *Veräußerungsgruppen* eines Unternehmens. Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS gelten für alle angesetzten langfristigen Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen (wie in Paragraph 4 beschrieben), mit Ausnahme der in Paragraph 5 aufgeführten Vermögenswerte, die weiterhin nach dem jeweils angegebenen Standard zu bewerten sind.
- 3 Vermögenswerte, die gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* als langfristige Vermögenswerte eingestuft wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte umgegliedert werden, wenn sie die Kriterien dieses IFRS für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllen. Vermögenswerte einer Gruppe, die ein Unternehmen normalerweise als langfristige Vermögenswerte betrachten würde und die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte eingestuft werden, wenn sie die Kriterien dieses IFRS für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllen.
- 4 Manchmal veräußert ein Unternehmen eine Gruppe von Vermögenswerten und möglicherweise auch einige direkt mit diesen in Verbindung stehende Schulden gemeinsam in einer einzigen Transaktion. Bei einer solchen Veräußerungsgruppe kann es sich um eine Gruppe von *zahlungsmittelgenerierenden Einheiten*, eine einzelne zahlungsmittelgenerierende Einheit oder einen Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handeln <sup>(42)</sup>. Die Gruppe kann alle Arten von Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens umfassen, einschließlich kurzfristiger Vermögenswerte, kurzfristiger Schulden und Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 5 von den Bewertungsvorschriften dieses IFRS ausgenommen sind. Enthält die Veräußerungsgruppe einen langfristigen Vermögenswert, der unter die Bewertungsvorschriften dieses IFRS fällt, sind diese Bewertungsvorschriften auf die Gruppe als Ganzes anzuwenden, d. h. die Gruppe ist zum niedrigeren Wert aus Buchwert oder beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Die Vorschriften für die Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe sind in den Paragraphen 18, 19 und 23 enthalten.
- 5 Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS <sup>(43)</sup> gelten nicht für die folgenden Vermögenswerte, die als einzelne Vermögenswerte oder als Teil einer Veräußerungsgruppe durch die nachfolgend angegebenen IFRS abgedeckt werden:
  - a) latente Steueransprüche (IAS 12 *Ertragsteuern*),
  - b) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*),
  - c) finanzielle Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IFRS 9 *Finanzinstrumente*,
  - d) langfristige Vermögenswerte, die nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert werden,
  - e) langfristige Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten gemäß IAS 41 *Landwirtschaft* angesetzt werden,
  - f) vertragliche Rechte im Rahmen von Versicherungsverträgen im Sinne von IFRS 4 *Versicherungsverträge* .

<sup>(41)</sup> Bei einer Gliederung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge enthalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird. Auf die Einstufung solcher Vermögenswerte ist Paragraph 3 anzuwenden.

<sup>(42)</sup> Sobald jedoch erwartet wird, dass die in Verbindung mit einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten anfallenden Zahlungsströme hauptsächlich durch Veräußerung und nicht durch fortgesetzte Nutzung erzeugt werden, werden sie weniger abhängig von den Zahlungsströmen aus anderen Vermögenswerten, sodass eine Veräußerungsgruppe, die Bestandteil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit war, zu einer eigenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit wird.

<sup>(43)</sup> Außer den Paragraphen 18 und 19, die eine Bewertung der betreffenden Vermögenswerte gemäß anderen maßgeblichen IFRS vorschreiben.

- 5A Die in diesem IFRS enthaltenen Einstufungs-, Darstellungs- und Bewertungsvorschriften für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, gelten ebenfalls für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer (in ihrer Eigenschaft als Eigentümer) gehalten eingestuft sind (zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten).
- 5B Dieser IFRS legt fest, welche Angaben für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, oder für aufgegebenen Geschäftsbereiche gemacht werden müssen. In anderen IFRS verlangte Angaben müssen für diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) nicht gemacht werden, es sei denn, jene IFRS schreiben Folgendes vor:
- a) spezifische Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, oder zu aufgegebenen Geschäftsbereichen oder
  - b) Angaben zur Bewertung der Vermögenswerte und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe, die nicht unter die Bewertungsvorschriften von IFRS 5 fallen, und sofern diese Angaben nicht bereits in anderen Anhangangaben des Abschlusses enthalten sind.

Zusätzliche Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, oder zu aufgegebenen Geschäftsbereichen können erforderlich sein, um die allgemeinen Vorschriften von IAS 1, insbesondere die Paragraphen 15 und 125, zu erfüllen.

#### EINSTUFUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUSSERUNGSGRUPPEN) ALS ZUR VERÄUSSERUNG GEHALTEN ODER ALS ZUR AUSSCHÜTTUNG AN EIGENTÜMER GEHALTEN

- 6 Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ist als zur Veräußerung gehalten einzustufen, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend durch ein Veräußerungsgeschäft und nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird.**
- 7 Damit dies der Fall ist, muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im gegenwärtigen Zustand zu Bedingungen, die für den Verkauf derartiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) gängig und üblich sind, sofort zur Veräußerung verfügbar sein, und eine solche Veräußerung muss hochwahrscheinlich sein.
- 8 Eine Veräußerung ist dann hochwahrscheinlich, wenn die zuständige Managementebene einen Plan für den Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen hat und aktiv mit der Suche nach einem Käufer und der Durchführung des Plans begonnen wurde. Des Weiteren muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zum Erwerb zu einem Preis angeboten werden, der zum gegenwärtigen beizulegenden Zeitwert in einem angemessenen Verhältnis steht. Außerdem muss die Veräußerung erwartungsgemäß innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt der Einstufung für eine Erfassung als abgeschlossener Verkauf in Betracht kommen, soweit gemäß Paragraph 9 nicht etwas anderes gestattet ist, und die zur Umsetzung des Plans erforderlichen Maßnahmen müssen den Schluss zulassen, dass wesentliche Änderungen am Plan oder eine Aufhebung des Plans unwahrscheinlich erscheinen. Die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung der Anteilseigner (sofern gesetzlich vorgeschrieben) ist im Rahmen der Beurteilung, ob der Verkauf eine hochwahrscheinlich ist, zu berücksichtigen.
- 8A Ein Unternehmen, das an einen Verkaufsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens zur Folge hat, hat alle Vermögenswerte und Schulden dieses Tochterunternehmens als zur Veräußerung gehalten einzustufen, sofern die Kriterien in den Paragraphen 6–8 erfüllt sind, und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen nach dem Verkauf einen nicht beherrschenden Anteil am ehemaligen Tochterunternehmen behalten wird.
- 9 Ereignisse oder Umstände können dazu führen, dass der Verkauf erst nach einem Jahr stattfindet. Eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums schließt nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die sich der Kontrolle des Unternehmens entziehen, und ausreichende Anhaltspunkte vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Dies ist der Fall, wenn die in Anhang B genannten Kriterien erfüllt sind.
- 10 Veräußerungsgeschäfte umfassen auch den Tausch von langfristigen Vermögenswerten gegen andere langfristige Vermögenswerte, wenn der Tauschvorgang gemäß IAS 16 *Sachanlagen* wirtschaftliche Substanz hat.
- 11 Wird ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ausschließlich mit der Absicht einer späteren Veräußerung erworben, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) nur dann zum Erwerbszeitpunkt als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, wenn das Ein-Jahres-Kriterium in Paragraph 8 erfüllt ist (mit Ausnahme der in Paragraph 9 gestatteten Fälle) und es hochwahrscheinlich ist, dass andere in den Paragraphen 7 und 8 genannte Kriterien, die zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllt waren, innerhalb kurzer Zeit nach dem Erwerb (in der Regel innerhalb von drei Monaten) erfüllt werden.

- 12 Werden die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien nach dem Abschlussstichtag erfüllt, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im betreffenden veröffentlichten Abschluss nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Werden diese Kriterien dagegen nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung erfüllt, sind die in Paragraph 41(a), (b) und (d) genannten Angaben im Anhang zu machen.
- 12A Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) werden als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft, wenn das Unternehmen verpflichtet ist, die Vermögenswerte (oder die Veräußerungsgruppe) an die Eigentümer auszuschütten. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermögenswerte in ihrem gegenwärtigen Zustand zur sofortigen Ausschüttung verfügbar sind und die Ausschüttung hochwahrscheinlich ist. Eine Ausschüttung ist dann hochwahrscheinlich, wenn Maßnahmen zu ihrer Durchführung eingeleitet wurden und davon ausgegangen werden kann, dass die Ausschüttung innerhalb eines Jahres nach dem Zeitpunkt der Einstufung vollendet ist. Aus den für die Durchführung der Ausschüttung erforderlichen Maßnahmen sollte hervorgehen, dass es unwahrscheinlich ist, dass wesentliche Änderungen an der Ausschüttung vorgenommen werden oder dass die Ausschüttung rückgängig gemacht wird. Die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung der Anteilseigner (sofern gesetzlich vorgeschrieben) ist im Rahmen der Beurteilung, ob die Ausschüttung hochwahrscheinlich ist, zu berücksichtigen.

#### **Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte**

- 13 Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) dürfen nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der zugehörige Buchwert überwiegend durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Erfüllt die stillzulegende Veräußerungsgruppe jedoch die in Paragraph 32(a)–(c) genannten Kriterien, sind die Ergebnisse und Zahlungsströme der Veräußerungsgruppe zu dem Zeitpunkt, zu dem sie nicht mehr genutzt wird, als aufgebener Geschäftsbereich gemäß den Paragraphen 33 und 34 darzustellen. Stillzulegende langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beinhalten auch langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die bis zum Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer genutzt werden sollen, und langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zur Stilllegung und nicht zur Veräußerung vorgesehen sind.
- 14 Ein langfristiger Vermögenswert, der vorübergehend außer Betrieb genommen wurde, darf nicht wie ein stillgelegter langfristiger Vermögenswert behandelt werden.

BEWERTUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUSSERUNGSGRUPPEN), DIE ALS ZUR VERÄUSSERUNG GEHALTEN EINGESTUFT WERDEN

#### **Bewertung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe)**

- 15 **Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.**
- 15A **Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft werden, sind zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Ausschüttungskosten<sup>(44)</sup> anzusetzen.**
- 16 Wenn neu erworbene Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11), führt die Anwendung von Paragraph 15 dazu, dass diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beim erstmaligen Ansatz mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert, wenn eine solche Einstufung nicht erfolgt wäre (beispielsweise den Anschaffungs- oder Herstellungskosten), und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. Dementsprechend sind Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.
- 17 Wird der Verkauf erst nach einem Jahr erwartet, sind die Veräußerungskosten mit ihrem Barwert zu bewerten. Ein Anstieg des Barwerts der Veräußerungskosten aufgrund des Zeitablaufs ist erfolgswirksam unter Finanzierungskosten auszuweisen.
- 18 Unmittelbar vor der erstmaligen Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten sind die Buchwerte des Vermögenswerts (bzw. aller Vermögenswerte und Schulden der Gruppe) nach den einschlägigen IFRS zu bewerten.
- 19 Bei einer späteren Neubewertung einer Veräußerungsgruppe sind die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die nicht unter die Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallen, jedoch zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist, zuerst gemäß den einschlägigen IFRS neu zu bewerten und anschließend mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für die Veräußerungsgruppe anzusetzen.

<sup>(44)</sup> Ausschüttungskosten sind die zusätzlich anfallenden Kosten, die der Ausschüttung einzeln zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

**Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen**

- 20 Ein Unternehmen hat bei einer erstmaligen oder späteren außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten einen Wertminderungsaufwand zu erfassen, soweit dieser nicht gemäß Paragraph 19 berücksichtigt wurde.
- 21 Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten für einen Vermögenswert ist als Ertrag zu erfassen, jedoch nur bis zur Höhe des kumulierten Wertminderungsaufwands, der gemäß diesem IFRS oder davor gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* erfasst wurde.
- 22 Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten für eine Veräußerungsgruppe ist als Ertrag zu erfassen,
- soweit dieser Anstieg nicht gemäß Paragraph 19 erfasst wurde; jedoch
  - nur bis zur Höhe des kumulativen Wertminderungsaufwands, der für die unter die Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallenden langfristigen Vermögenswerte gemäß diesem IFRS oder davor gemäß IAS 36 erfasst wurde.
- 23 Der für eine Veräußerungsgruppe erfasste Wertminderungsaufwand (oder spätere Ertrag) verringert (bzw. erhöht) den Buchwert der unter die Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallenden langfristigen Vermögenswerte in der Gruppe in der in den Paragraphen 104(a) und (b) und 122 von IAS 36 (in der 2004 überarbeiteten Fassung) angegebenen Verteilungsreihenfolge.
- 24 Ein Gewinn oder Verlust, der bis zum Zeitpunkt der Veräußerung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) bisher nicht erfasst wurde, ist zum Zeitpunkt der Ausbuchung zu erfassen. Die Vorschriften zur Ausbuchung sind dargelegt in
- den Paragraphen 67–72 von IAS 16 (in der 2003 überarbeiteten Fassung) für Sachanlagen und
  - den Paragraphen 112–117 von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (in der 2004 überarbeiteten Fassung) für immaterielle Vermögenswerte.
- 25 Solange ein langfristiger Vermögenswert als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört, darf er nicht planmäßig abgeschrieben werden. Zinsen und andere Aufwendungen, die den Schulden einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe zugeordnet werden können, sind weiterhin zu erfassen.

**Änderungen eines Veräußerungsplans oder eines Ausschüttungsplans an Eigentümer**

- 26 Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft wurden, die Kriterien in den Paragraphen 7–9 (für zur Veräußerung gehalten) bzw. in Paragraph 12A (für zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten) aber nicht mehr erfüllen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung bzw. Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft werden. Für die entsprechende Änderung der Einstufung sind die Leitlinien in den Paragraphen 27–29 zu beachten, es sei denn, es gilt Paragraph 26A.
- 26A Werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft waren, direkt als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten umgegliedert oder werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft waren, direkt als zur Veräußerung gehalten umgegliedert, gilt die Änderung der Einstufung als Weiterführung des ursprünglichen Veräußerungsplans. Das Unternehmen
- folgt für diese Änderung nicht den Leitlinien in den Paragraphen 27–29. Das Unternehmen wendet die für die neue Veräußerungsart geltenden Einstufungs-, Darstellungs- und Bewertungsvorschriften dieses IFRS an,
  - bewertet den langfristigen Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß den Vorschriften in Paragraph 15 (im Falle der Umgliederung als zur Veräußerung gehalten) bzw. Paragraph 15A (im Falle der Umgliederung als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten) und erfasst jegliche Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungs-/Ausschüttungskosten des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) gemäß den Vorschriften in den Paragraphen 20–25,
  - darf das Datum der Einstufung gemäß den Paragraphen 8 und 12A nicht ändern. Dies schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss oder die Ausschüttung an die Eigentümer benötigten Zeitraums nicht aus, sofern die Bedingungen in Paragraph 9 erfüllt sind.

- 27 Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), der (die) nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft wird (oder nicht mehr zu einer als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört) ist anzusetzen mit dem niedrigeren Wert aus:
- a) dem Buchwert, bevor der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft wurde, bereinigt um alle planmäßigen Abschreibungen oder Neubewertungen, die ohne eine Einstufung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten erfasst worden wären, und
  - b) dem *erzielbaren Betrag* zum Zeitpunkt der späteren Entscheidung, nicht zu verkaufen oder auszuschütten <sup>(45)</sup>.
- 28 Notwendige Anpassungen des Buchwerts langfristiger Vermögenswerte, die nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft werden, sind in der Berichtsperiode, in der die Kriterien der Paragraphen 7–9 bzw. des Paragraphen 12A nicht mehr erfüllt sind, im Gewinn oder Verlust <sup>(46)</sup> aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu berücksichtigen. Die Abschlüsse für die Berichtsperioden seit der Einstufung als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten sind entsprechend zu ändern, wenn die Veräußerungsgruppe oder der langfristige Vermögenswert, der nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft wird, eine Tochtergesellschaft, eine gemeinschaftliche Tätigkeit, ein Gemeinschaftsunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen oder ein Teil eines Anteils an einem Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen ist. Diese Anpassung ist in der Gesamtergebnisrechnung unter den gleichen Posten wie die gegebenenfalls gemäß Paragraph 37 erfassten Gewinne oder Verluste auszuweisen.
- 29 Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Schulden aus einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Schulden der zum Verkauf stehenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien der Paragraphen 7–9 erfüllt. Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Schulden aus einer als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Schulden der auszuschüttenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien des Paragraphen 12A erfüllt. Andernfalls sind die verbleibenden langfristigen Vermögenswerte der Gruppe, die für sich genommen die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten (oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten) erfüllen, einzeln mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und dem zu diesem Zeitpunkt beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (oder Ausschüttungskosten) anzusetzen. Alle langfristigen Vermögenswerte, die den Kriterien für als zur Veräußerung gehalten nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 26 eingestuft werden. Alle langfristigen Vermögenswerte, die den Kriterien für als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 26 eingestuft werden.

#### DARSTELLUNG UND ANGABEN

- 30 Ein Unternehmen hat Informationen darzustellen und anzugeben, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen von aufgegebenen Geschäftsbereichen und Veräußerungen langfristiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) zu beurteilen.**

##### **Darstellung aufgebener Geschäftsbereiche**

- 31 Ein *Unternehmensbestandteil* bezeichnet einen Geschäftsbereich und die zugehörigen Zahlungsströme, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung klar vom restlichen Unternehmen abgegrenzt werden können. Mit anderen Worten: ein Unternehmensbestandteil ist während seiner Nutzung eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gewesen.
- 32 Ein aufgebener Geschäftsbereich ist ein Unternehmensbestandteil, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und der
- a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt,
  - b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder
  - c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
- 33 Anzugeben ist:

<sup>(45)</sup> Ist der langfristige Vermögenswert Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, entspricht der erzielbare Betrag dem Buchwert, der nach Verteilung eines Wertminderungsaufwands bei dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit gemäß IAS 36 erfasst worden wäre.

<sup>(46)</sup> Sofern die Vermögenswerte keine Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerte sind, die vor einer Einstufung als zur Veräußerung gehalten gemäß IAS 16 oder IAS 38 neu bewertet wurden, ist die Anpassung als eine Zu- oder Abnahme aufgrund einer Neubewertung zu behandeln.

- a) ein gesonderter Betrag in der Gesamtergebnisrechnung, welcher der Summe entspricht aus:
- i) dem Ergebnis des aufgegebenen Geschäftsbereichs nach Steuern und
  - ii) dem Ergebnis nach Steuern, das bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde.
- b) eine Untergliederung des gesonderten Betrags unter (a) in:
- i) Erlöse, Aufwendungen und Ergebnis des aufgegebenen Geschäftsbereichs vor Steuern,
  - ii) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81(h) von IAS 12, und
  - iii) den Gewinn oder Verlust, der bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde, und
  - iv) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81(h) von IAS 12.

Diese Untergliederung kann im Anhang oder in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt werden. Die Darstellung in der Gesamtergebnisrechnung hat in einem eigenen Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche, also getrennt von den fortzuführenden Geschäftsbereichen, zu erfolgen. Bei Veräußerungsgruppen, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11), ist eine solche Untergliederung nicht erforderlich.

- c) die Netto-Zahlungsströme, die der laufenden Geschäftstätigkeit sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches zuzuordnen sind. Diese Angaben können entweder im Anhang oder im Abschluss dargestellt werden. Nicht erforderlich sind sie bei Veräußerungsgruppen, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11).
- d) die Erträge aus fortzuführenden Geschäftsbereichen und aus aufgegebenen Geschäftsbereichen, die den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzuordnen sind. Diese Angaben können entweder im Anhang oder in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt werden.
- 33A Stellt ein Unternehmen die einzelnen Gewinn- oder Verlustposten wie in Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) beschrieben in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, muss diese einen eigenen Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche enthalten.
- 34 Die Angaben gemäß Paragraph 33 sind für frühere im Abschluss dargestellte Berichtsperioden so anzupassen, dass sich die Angaben auf alle Geschäftsbereiche beziehen, die bis zum Abschlussstichtag der zuletzt dargestellten Berichtsperiode aufgegeben wurden.
- 35 Alle in der Berichtsperiode vorgenommenen Änderungen an Beträgen, die früher im Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche dargestellt wurden und in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung eines aufgegebenen Geschäftsbereichs in einer vorangegangenen Periode stehen, sind unter diesem Abschnitt in einer gesonderten Kategorie auszuweisen. Es sind die Art und Höhe solcher Berichtigungen anzugeben. Im Folgenden werden einige Beispiele für Umstände genannt, unter denen es zu derartigen Änderungen kommen kann:
- a) Klärung von Unsicherheiten, die auf die Bedingungen des Veräußerungsgeschäfts zurückzuführen sind, wie beispielsweise die Klärung von Kaufpreisanpassungen oder Klärung von Entschädigungsfragen mit dem Käufer,
  - b) Klärung von Unsicherheiten, die auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmensbestandteils vor seiner Veräußerung zurückzuführen sind und in direktem Zusammenhang damit stehen, wie beispielsweise beim Verkäufer verbliebene Verpflichtungen aus der Umwelt- und Produkthaftung,
  - c) Abgeltung von Verpflichtungen im Rahmen eines Versorgungsplans für Arbeitnehmer, sofern diese Abgeltung in direktem Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft steht.

- 36 Wird ein Unternehmensbestandteil nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft, ist das Ergebnis dieses Unternehmensbestandteils, das zuvor gemäß den Paragraphen 33–35 im Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche ausgewiesen wurde, umzugliedern und für alle dargestellten Berichtsperioden in die Erträge aus fortzuführenden Geschäftsbereichen einzubeziehen. Die Beträge für vorangegangene Berichtsperioden sind mit dem Hinweis zu versehen, dass es sich um angepasste Angaben handelt.
- 36A Ein Unternehmen, das an einen Veräußerungsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens zur Folge hat, muss alle in den Paragraphen 33–36 verlangten Angaben machen, wenn es sich bei dem Tochterunternehmen um eine Veräußerungsgruppe handelt, die die Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs im Sinne von Paragraph 32 erfüllt.

#### **Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen**

- 37 Alle Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden und nicht die Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs erfüllen, sind im Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu erfassen.

#### **Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden**

- 38 Langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sowie die Vermögenswerte einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind in der Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen. Die Schulden einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind getrennt von anderen Schulden in der Bilanz auszuweisen. Diese Vermögenswerte und Schulden dürfen nicht miteinander saldiert und müssen als gesonderter Betrag abgebildet werden. Die Hauptgruppen der Vermögenswerte und Schulden, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind außer in dem gemäß Paragraph 39 gestatteten Fall entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Alle im sonstigen Ergebnis erfassten kumulativen Erträge oder Aufwendungen, die in Verbindung mit langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) stehen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind gesondert auszuweisen.
- 39 Handelt es sich bei der Veräußerungsgruppe um ein neu erworbenes Tochterunternehmen, das zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (siehe Paragraph 11), ist eine Angabe der Hauptgruppen der Vermögenswerte und Schulden nicht erforderlich.
- 40 Die Beträge, die für langfristige Vermögenswerte oder Vermögenswerte und Schulden von Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, in den Bilanzen vorangegangener Berichtsperioden ausgewiesen wurden, müssen nicht umgegliedert oder erneut dargestellt werden, um die bilanzielle Gliederung für die zuletzt dargestellte Berichtsperiode widerzuspiegeln.

#### **Zusätzliche Angaben**

- 41 Ein Unternehmen hat in der Berichtsperiode, in der ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) entweder als zur Veräußerung gehalten eingestuft oder veräußert wurde, im Anhang Folgendes anzugeben:
- a) eine Beschreibung des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe),
  - b) eine Beschreibung der Sachverhalte und Umstände der Veräußerung oder der Sachverhalte und Umstände, die zu der erwarteten Veräußerung führen, sowie die voraussichtliche Art und Weise und der voraussichtliche Zeitpunkt dieser Veräußerung,
  - c) den gemäß den Paragraphen 20–22 erfassten Gewinn oder Verlust und, falls dieser nicht gesondert in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen wird, unter welchem Posten der Gesamtergebnisrechnung dieser Gewinn oder Verlust berücksichtigt wurde,
  - d) gegebenenfalls das berichtspflichtige Segment, in dem der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* ausgewiesen wird.
- 42 Wenn Paragraph 26 oder Paragraph 29 Anwendung findet, sind in der Berichtsperiode, in der eine Änderung des Plans zur Veräußerung des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen wurde, die Sachverhalte und Umstände zu beschreiben, die zu dieser Entscheidung geführt haben. Die Auswirkungen der Entscheidung auf das Ergebnis für die dargestellte Berichtsperiode und die dargestellten vorangegangenen Berichtsperioden sind anzugeben.

## ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

43 Der IFRS ist prospektiv auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) anzuwenden, die nach dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, die nach dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen. Die Vorschriften des IFRS können auf alle langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) angewendet werden, die vor dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, die die Kriterien für eine Einstufung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen, sofern die Bewertungen und anderen notwendigen Informationen zur Anwendung des IFRS zu dem Zeitpunkt durchgeführt bzw. eingeholt wurden, zu dem diese Kriterien ursprünglich erfüllt wurden.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

44 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen den IFRS auf vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahre an, hat es dies anzugeben.

44A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 3 und 38 geändert, und Paragraph 33A wurde 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 ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderungen anzuwenden.

44B Durch IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (in der 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 33(d) eingefügt. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch die genannte Änderung anzuwenden. Diese Änderung ist rückwirkend anzuwenden.

44C Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurden die Paragraphen 8A und 36A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Allerdings darf ein Unternehmen die Änderungen nur dann auf vor dem 1. Juli 2009 beginnende Geschäftsjahre anwenden, wenn es gleichzeitig auch IAS 27 (in der im Januar 2008 geänderten Fassung) anwendet. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen vor dem 1. Juli 2009 an, hat es dies anzugeben. Die Änderungen sind vorbehaltlich der Übergangsbestimmungen in Paragraph 45 von IAS 27 (in der im Januar 2008 geänderten Fassung) prospektiv ab dem Zeitpunkt anzuwenden, zu dem das Unternehmen erstmals IFRS 5 angewendet hat.

44D Durch IFRIC 17 *Sachdividenden an Eigentümer* wurden im November 2008 die Paragraphen 5A, 12A und 15A eingefügt, und Paragraph 8 wurde geändert. Diese Änderungen sind in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, prospektiv auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) anzuwenden, die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft sind. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein vor dem 1. Juli 2009 beginnendes Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben und ebenfalls IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2008 überarbeiteten Fassung), IAS 27 (in der im Januar 2008 geänderten Fassung) und IFRIC 17 anzuwenden.

44E Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 5B eingefügt. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.

44F [gestrichen]

44G Durch IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 28 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 11 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

44H Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts und die Definition des erzielbaren Betrags in Anhang A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

44I Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 33A geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 in der im Juni 2011 geänderten Fassung an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

44K Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 5 geändert, und die Paragraphen 44F und 44J wurden gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

44L Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurden die Paragraphen 26–29 geändert und Paragraph 26A eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf Änderungen an einer Veräußerungsmethode anzuwenden, die in Geschäftsjahren vorgenommen werden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.

44M Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 5 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 35

45 Dieser IFRS ersetzt IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen*.

## Anhang A

## Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

**Zahlungsmittelgenerierende Einheit**

Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

**Unternehmensbestandteil**

Ein Geschäftsbereich und die zugehörigen Zahlungsströme, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung klar vom restlichen Unternehmen abgegrenzt werden können.

**Veräußerungskosten**

Zusätzliche Kosten, die der Veräußerung eines Vermögenswerts (oder einer **Veräußerungsgruppe**) einzeln zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

**Kurzfristiger Vermögenswert**

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 zu Handelszwecken 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.

**Aufgebener Geschäftsbereich**

Ein **Unternehmensbestandteil**, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und

- a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt,
- b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder
- c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.

**Veräußerungsgruppe**

Eine Gruppe von Vermögenswerten, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise veräußert werden sollen, sowie die mit diesen Vermögenswerten direkt in Verbindung stehenden Schulden, die bei der Transaktion übertragen werden. Die Gruppe beinhaltet den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, wenn sie eine **zahlungsmittelgenerierende Einheit** darstellt, welcher der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß den Vorschriften der Paragraphen 80–87 von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (in der 2004 überarbeiteten Fassung) zugeordnet wurde, oder es sich um einen Geschäftsbereich innerhalb einer solchen zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt.

**Beizulegender Zeitwert**

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

**Feste Kaufverpflichtung**

Ein für beide Parteien verbindlicher und in der Regel einklagbarer Vertrag mit einer nicht nahe stehenden Partei, der (a) alle wesentlichen Bestimmungen, einschließlich Preis und Zeitpunkt der Transaktion, enthält und (b) so schwerwiegende Konsequenzen für den Fall der Nichterfüllung festlegt, dass eine Erfüllung **hochwahrscheinlich** ist.

---

<b>Hochwahrscheinlich</b>	Erheblich wahrscheinlicher als <b>wahrscheinlich</b> .
<b>Langfristiger Vermögenswert</b>	Ein Vermögenswert, der nicht der Definition eines <b>kurzfristigen Vermögenswerts</b> entspricht.
<b>Wahrscheinlich</b>	Es spricht mehr dafür als dagegen.
<b>Erzielbarer Betrag</b>	Der höhere Betrag aus dem <b>beizulegenden Zeitwert</b> eines Vermögenswerts abzüglich <b>Veräußerungskosten</b> und seinem <b>Nutzungswert</b> .
<b>Nutzungswert</b>	Der Barwert der geschätzten künftigen Zahlungsströme, die aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer erwartet werden.

## Anhang B

**Ergänzungen zu Anwendungen**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

## VERLÄNGERUNG DES FÜR DEN VERKAUFSABSCHLUSS BENÖTIGTEN ZEITRAUMS

- B1 Wie in Paragraph 9 ausgeführt, schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, und ausreichende Anhaltspunkte vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Ein Abweichen von der in Paragraph 8 vorgeschriebenen Ein-Jahres-Frist ist daher in den folgenden Fällen zulässig, in denen solche Ereignisse oder Umstände eintreten:
- a) Zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen einen Plan zur Veräußerung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) beschließt, erwartet es bei vernünftiger Betrachtungsweise, dass andere Parteien (mit Ausnahme des Käufers) die Übertragung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) von Bedingungen abhängig machen werden, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und
    - i) die zur Erfüllung dieser Bedingungen erforderlichen Maßnahmen erst nach Erlangen einer *festen Kaufverpflichtung* ergriffen werden können und
    - ii) es hochwahrscheinlich ist, dass eine feste Kaufverpflichtung innerhalb eines Jahres erlangt wird.
  - b) Ein Unternehmen erlangt eine feste Kaufverpflichtung, in deren Folge ein Käufer oder eine andere Parteien die Übertragung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe), die vorher als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, unerwartet von Bedingungen abhängig machen, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und
    - i) rechtzeitig Maßnahmen zur Erfüllung der Bedingungen ergriffen wurden und
    - ii) ein günstiger Ausgang der den Verkauf verzögernden Faktoren erwartet wird.
  - c) Während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist treten Umstände ein, die zuvor für unwahrscheinlich erachtet wurden und dazu führen, dass langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zuvor als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, nicht bis zum Ablauf dieser Frist veräußert werden, und
    - i) das Unternehmen während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist die erforderlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der geänderten Umstände ergriffen hat,
    - ii) der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zu einem Preis vermarktet wird, der angesichts der geänderten Umstände angemessen ist, und
    - iii) die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien erfüllt werden.

**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6*****Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen***

## ZIELSETZUNG

- 1 Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Rechnungslegung für die *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen* festzulegen.
- 2 Dieser IFRS schreibt insbesondere Folgendes vor:
  - a) begrenzte Verbesserungen bei der derzeitigen Bilanzierung von *Ausgaben für Exploration und Evaluierung*,
  - b) Vermögenswerte, die als *Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung* angesetzt werden, sind gemäß diesem IFRS auf Wertminderung hin zu überprüfen, und etwaige Wertminderungen sind gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* zu bewerten,
  - c) Angaben, die die im Abschluss des Unternehmens für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen erfassten Beträge kennzeichnen und erläutern, und den Abschlussadressaten die Höhe, die Zeitpunkte und die Eintrittswahrscheinlichkeit künftiger Zahlungsströme verständlich machen, die aus den angesetzten Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung resultieren.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Dieser IFRS ist auf die Ausgaben eines Unternehmens für Exploration und Evaluierung anzuwenden.
- 4 Andere Aspekte der Bilanzierung von Unternehmen, die sich im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen befassen, werden in diesem IFRS nicht behandelt.
- 5 Dieser IFRS gilt nicht für Ausgaben, die
  - a) vor der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen entstehen, z. B. Ausgaben, die anfallen, bevor das Unternehmen die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat,
  - b) nach dem Nachweis der technischen Durchführbarkeit und wirtschaftlichen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen entstehen.

## ANSATZ VON VERMÖGENSWERTEN FÜR EXPLORATION UND EVALUIERUNG

**Vorübergehende Befreiung von den Paragraphen 11 und 12 von IAS 8**

- 6 Bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden hat ein Unternehmen, das Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung ansetzt, Paragraph 10 von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anzuwenden.
- 7 In den Paragraphen 11 und 12 von IAS 8 werden Quellen für verbindliche Vorschriften und Leitlinien genannt, die das Management bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden für Geschäftsvorfälle berücksichtigen muss, auf die kein IFRS ausdrücklich zutrifft. Vorbehaltlich der nachstehenden Paragraphen 9 und 10 befreit dieser IFRS ein Unternehmen davon, jene Paragraphen auf seine Rechnungslegungsmethoden für den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung anzuwenden.

## BEWERTUNG VON VERMÖGENSWERTEN FÜR EXPLORATION UND EVALUIERUNG

**Bewertung bei erstmaligem Ansatz**

- 8 **Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.**

**Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung**

- 9 Ein Unternehmen hat eine Rechnungslegungsmethode festzulegen, nach der zu bestimmen ist, welche Ausgaben als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung angesetzt werden, und diese Methode einheitlich anzuwenden. Bei dieser Entscheidung ist zu berücksichtigen, inwieweit die Ausgaben mit der Suche nach bestimmten Bodenschätzen in Verbindung gebracht werden können. Es folgen einige Beispiele für Ausgaben, die in die erstmalige Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung einbezogen werden könnten (die Liste ist nicht abschließend):
  - a) Erwerb von Rechten zur Exploration,

- b) topografische, geologische, geochemische und geophysikalische Studien,
  - c) Probebohrungen,
  - d) Erdbewegungen,
  - e) Probenentnahmen und
  - f) Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Beurteilung der technischen Durchführbarkeit und der wirtschaftlichen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen.
- 10 Ausgaben in Verbindung mit der Erschließung von Bodenschätzen sind nicht als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung anzusetzen. Das *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* enthalten Leitlinien für den Ansatz von Vermögenswerten, die aus der Erschließung resultieren.
- 11 Nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* sind alle Beseitigungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen zu erfassen, die in einer bestimmten Periode im Zuge der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen anfallen.

#### **Folgebewertung**

- 12 Nach dem erstmaligen Ansatz sind die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung entweder nach dem Anschaffungskostenmodell oder dem Neubewertungsmodell zu bewerten. Bei Anwendung des Neubewertungsmodells (entweder gemäß IAS 16 *Sachanlagen* oder gemäß IAS 38) muss dieses mit der Einstufung der Vermögenswerte (siehe Paragraph 15) übereinstimmen.

#### **Änderungen von Rechnungslegungsmethoden**

- 13 **Ein Unternehmen darf seine Rechnungslegungsmethoden für Ausgaben für Exploration und Evaluierung ändern, wenn diese Änderung den Abschluss für die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der Adressaten relevanter macht, ohne weniger verlässlich zu sein, oder verlässlicher macht, ohne weniger relevant für jene Entscheidungsfindung zu sein.** Ein Unternehmen hat die Relevanz und Verlässlichkeit anhand der Kriterien in IAS 8 zu beurteilen.
- 14 Zur Rechtfertigung der Änderung seiner Rechnungslegungsmethoden für Ausgaben für Exploration und Evaluierung hat ein Unternehmen nachzuweisen, dass die Änderung seinen Abschluss näher an die Erfüllung der Kriterien in IAS 8 bringt, wobei die Änderung eine vollständige Übereinstimmung mit jenen Kriterien nicht erreichen muss.

#### **DARSTELLUNG**

##### **Einstufung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung**

- 15 Ein Unternehmen hat Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung je nach Art als materielle oder immaterielle Vermögenswerte einzustufen und diese Einstufung stetig anzuwenden.
- 16 Einige Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung werden als immaterielle Vermögenswerte behandelt (z. B. Bohrrechte), während andere materielle Vermögenswerte darstellen (z. B. Fahrzeuge und Bohrinsern). Soweit bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts ein materieller Vermögenswert verbraucht wird, ist der Betrag in Höhe dieses Verbrauchs Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des immateriellen Vermögenswerts. Doch führt die Tatsache, dass ein materieller Vermögenswert zur Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts eingesetzt wird, nicht zur Umgliederung dieses materiellen Vermögenswerts in einen immateriellen Vermögenswert.

##### **Umgliederung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung**

- 17 Ein Vermögenswert für Exploration und Evaluierung ist nicht mehr als solcher einzustufen, wenn die technische Durchführbarkeit und wirtschaftliche Realisierbarkeit einer Gewinnung von Bodenschätzen nachgewiesen werden kann. Das Unternehmen hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung vor einer Umgliederung auf Wertminderung hin zu überprüfen und einen etwaigen Wertminderungsaufwand zu erfassen.

## WERTMINDERUNG

**Ansatz und Bewertung**

- 18 Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind auf Wertminderung hin zu überprüfen, wenn Tatsachen und Umstände darauf hindeuten, dass der Buchwert eines Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung seinen erzielbaren Betrag möglicherweise übersteigt. Wenn Tatsachen und Umstände Anhaltspunkte dafür geben, dass dies der Fall ist, hat ein Unternehmen, außer wie in Paragraph 21 unten beschrieben, einen etwaigen Wertminderungsaufwand gemäß IAS 36 zu bestimmen, darzustellen und zu erläutern.**
- 19 Bei der Identifizierung eines möglicherweise wertgeminderten Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung findet — ausschließlich in Bezug auf derartige Vermögenswerte — anstelle der Paragraphen 8–17 von IAS 36 Paragraph 20 dieser IFRS Anwendung. Paragraph 20 verwendet den Begriff „Vermögenswerte“, ist aber sowohl auf einen einzelnen Vermögenswert für Exploration und Evaluierung als auch auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden.
- 20 Eine oder mehrere der folgenden Tatsachen und Umstände deuten darauf hin, dass ein Unternehmen die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung hin zu überprüfen hat (die Liste ist nicht abschließend):
- Der Zeitraum, für den das Unternehmen das Recht zur Exploration eines bestimmten Gebietes erworben hat, ist während der Berichtsperiode abgelaufen oder wird in naher Zukunft ablaufen und voraussichtlich nicht verlängert werden.
  - Erhebliche Ausgaben für die weitere Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen in einem bestimmten Gebiet sind weder veranschlagt noch geplant.
  - Die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen in einem bestimmten Gebiet haben nicht zur Entdeckung wirtschaftlich förderbarer Mengen an Bodenschätzen geführt und das Unternehmen hat beschlossen, seine Aktivitäten in diesem Gebiet einzustellen.
  - Es liegen genügend Daten vor, aus denen hervorgeht, dass die Erschließung eines bestimmten Gebiets zwar wahrscheinlich fortgesetzt wird, der Buchwert des Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung durch eine erfolgreiche Erschließung oder Veräußerung jedoch voraussichtlich nicht vollständig wiedererlangt werden kann.

In diesen und ähnlichen Fällen hat das Unternehmen eine Wertminderungsprüfung nach IAS 36 durchzuführen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß IAS 36 als Aufwand zu erfassen.

**Festlegung der Ebene, auf der Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung hin überprüft werden**

- 21 Ein Unternehmen hat eine Rechnungslegungsmethode festzulegen, mit der die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zum Zwecke ihrer Überprüfung auf Wertminderung zahlungsmittelgenerierenden Einheiten oder Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet werden. Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder Gruppe von Einheiten, der ein Vermögenswert für Exploration und Evaluierung zugeordnet wird, darf nicht größer sein als ein gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* bestimmtes Geschäftssegment.**
- 22 Die vom Unternehmen festgelegte Ebene für die Wertminderungsüberprüfung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung kann eine oder mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten umfassen.

## ANGABEN

- 23 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, welche die in seinem Abschluss erfassten Beträge für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen kennzeichnen und erläutern.**
- 24 Zur Erfüllung der Vorschrift in Paragraph 23 sind folgende Angaben erforderlich:
- die Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens für Ausgaben für Exploration und Evaluierung, einschließlich des Ansatzes von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung,
  - die Höhe der Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sowie der Zahlungsströme aus betrieblicher und Investitionstätigkeit, die aus der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen resultieren.

- 25 Ein Unternehmen hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung als gesonderte Gruppe von Vermögenswerten zu behandeln und die in IAS 16 oder IAS 38 verlangten Angaben entsprechend der Einstufung der Vermögenswerte zu machen.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 26 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf vor dem 1. Januar 2006 beginnende Geschäftsjahre an, hat es dies anzugeben.
- 26A Durch die Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards*, veröffentlicht 2018, wurde Paragraph 10 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen durch die Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* vorgenommenen Änderungen anwendet. Die Änderung an IFRS 6 ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung nicht durchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderung an IFRS 6 mit Verweis auf die Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 27 Wenn es undurchführbar ist, eine bestimmte Vorschrift des Paragraphen 18 auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf vor dem 1. Januar 2006 beginnende Geschäftsjahre beziehen, ist dies anzugeben. Der Begriff „undurchführbar“ wird in IAS 8 erläutert.

*Anhang A***Definitionen**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.*

**Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung**

**Ausgaben für Exploration und Evaluierung**, die gemäß den Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens als Vermögenswerte angesetzt werden.

**Ausgaben für Exploration und Evaluierung**

Ausgaben, die einem Unternehmen in Zusammenhang mit der **Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen** entstehen, bevor die technische Durchführbarkeit und wirtschaftliche Realisierbarkeit einer Gewinnung der Bodenschätze nachgewiesen werden kann.

**Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen**

Suche nach Bodenschätzen, einschließlich Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen, nachdem das Unternehmen die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat, sowie die Feststellung der technischen Durchführbarkeit und der wirtschaftlichen Realisierbarkeit der Gewinnung der Bodenschätze.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 7

**Finanzinstrumente: Angaben**

## ZIELSETZUNG

- 1 Zielsetzung dieses IFRS ist es, von Unternehmen Angaben in ihren Abschlüssen zu verlangen, durch die die Abschlussadressaten einschätzen können,
- a) welche Bedeutung Finanzinstrumente für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens haben und
  - b) welche Art und welches Ausmaß die Risiken haben, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben und denen das Unternehmen während der Berichtsperiode und zum Abschlussstichtag ausgesetzt ist, und wie das Unternehmen diese Risiken steuert.
- 2 Die in diesem IFRS enthaltenen Grundsätze ergänzen die Grundsätze für den Ansatz, die Bewertung und die Darstellung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* und IFRS 9 *Finanzinstrumente*.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Dieser IFRS ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden. Davon ausgenommen sind:
- a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die gemäß IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IAS 27 *Einzelabschlüsse* oder IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* bilanziert werden. In einigen Fällen muss oder darf ein Unternehmen jedoch nach IFRS 10, IAS 27 oder IAS 28 einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen gemäß IFRS 9 bilanzieren. In diesen Fällen gelten die Angabepflichten dieses IFRS und für die zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Anteile die Vorschriften von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*. Der vorliegende IFRS ist auch auf alle Derivate anzuwenden, die an Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen gebunden sind, es sei denn, das Derivat entspricht der Definition eines Eigenkapitalinstruments in IAS 32.
  - b) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, auf die IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* anzuwenden ist.
  - d) Versicherungsverträge im Sinne von IFRS 17 *Versicherungsverträge* oder Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung im Anwendungsbereich von IFRS 17. Anzuwenden ist dieser IFRS allerdings auf:
    - i) Derivate, die in Verträge im Anwendungsbereich von IFRS 17 eingebettet sind, falls das Unternehmen diese Verträge nach IFRS 9 getrennt bilanzieren muss.
    - ii) Kapitalanlagekomponenten, die von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 abgetrennt sind, wenn IFRS 17 eine solche Abtrennung vorschreibt, es sei denn, bei der abgetrennten Kapitalanlagekomponente handelt es sich um einen Kapitalanlagevertrag mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung.
    - iii) Die Rechte und Verpflichtungen eines Versicherers aus Versicherungsverträgen, die die Definition von finanziellen Garantien erfüllen, wenn der Versicherer die Verträge nach IFRS 9 ansetzt und bewertet. Der Versicherer hat jedoch IFRS 17 anzuwenden, wenn er das Wahlrecht nach Paragraph 7(e) von IFRS 17 ausübt, die Verträge nach IFRS 17 anzusetzen und zu bewerten.
    - iv) Die Rechte und Verpflichtungen eines Unternehmens, bei denen es sich um Finanzinstrumente handelt, die aus Kreditkartenverträgen oder ähnlichen Kredit- und Zahlungsmöglichkeiten bietenden Verträgen entstehen, die ein Unternehmen ausgibt und die die Definition eines Versicherungsvertrags erfüllen, wenn das Unternehmen gemäß Paragraph 7(h) von IFRS 17 und Paragraph 2.1(e)(iv) von IFRS 9 auf diese Rechte und Verpflichtungen IFRS 9 anwendet.
    - v) Die Rechte und Verpflichtungen eines Unternehmens, bei denen es sich um Finanzinstrumente handelt, die aus Versicherungsverträgen entstehen, die ein Unternehmen ausgibt, die den Schadenersatz im Versicherungsfall auf den Betrag begrenzen, der ansonsten erforderlich wäre, um die durch den Vertrag begründete Verpflichtung des Versicherungsnehmers zu erfüllen, wenn das Unternehmen das Wahlrecht ausübt, gemäß Paragraph 8A von IFRS 17 auf solche Verträge IFRS 9 statt IFRS 17 anzuwenden.

- e) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* anzuwenden ist. Davon ausgenommen sind die unter IFRS 9 fallenden Verträge, auf die dieser IFRS anzuwenden ist.
  - f) Instrumente, die nach den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft werden müssen.
- 4 Dieser IFRS ist auf bilanzwirksame und bilanzunwirksame Finanzinstrumente anzuwenden. Bilanzwirksame Finanzinstrumente umfassen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen. Zu den bilanzunwirksamen Finanzinstrumenten gehören einige andere Finanzinstrumente, die zwar nicht unter IFRS 9, wohl aber unter diesen IFRS fallen.
- 5 Anzuwenden ist dieser IFRS ferner auf Verträge zum Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens, die unter IFRS 9 fallen.
- 5A Die in den Paragraphen 35A–35N verlangten Angaben zum Ausfallrisiko gelten für jene Rechte, die nach IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* zur Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und -erträgen gemäß IFRS 9 bilanziert werden. Jegliche Verweise auf finanzielle Vermögenswerte oder Finanzinstrumente in diesen Paragraphen schließen diese Rechte ein, sofern nichts anderes festgelegt ist.

#### KLASSEN VON FINANZINSTRUMENTEN UND UMFANG DER ANGABEPFLICHTEN

- 6 Wenn in diesem IFRS Angaben nach einzelnen Klassen von Finanzinstrumenten verlangt werden, hat ein Unternehmen Finanzinstrumente so in Klassen einzuordnen, dass diese der Art der verlangten Angaben angemessen sind und den Eigenschaften dieser Finanzinstrumente Rechnung tragen. Ein Unternehmen hat genügend Informationen zu liefern, um eine Überleitungsrechnung auf die in der Bilanz dargestellten Posten zu ermöglichen.

#### BEDEUTUNG DER FINANZINSTRUMENTE FÜR DIE VERMÖGENS-, FINANZ- UND ERTRAGSLAGE

- 7 **Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Bedeutung der Finanzinstrumente für seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu beurteilen.**

##### **Bilanz**

##### *Kategorien finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten*

- 8 Für jede der folgenden Kategorien gemäß IFRS 9 ist in der Bilanz oder im Anhang der Buchwert anzugeben:
- a) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei folgende Vermögenswerte getrennt voneinander aufzuführen sind: i) diejenigen, die beim erstmaligen Ansatz oder nachfolgend gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als solche designiert wurden, ii) diejenigen, die gemäß dem Wahlrecht in Paragraph 3.3.5 von IFRS 9 als solche bewertet wurden, iii) diejenigen, die gemäß dem Wahlrecht in Paragraph 33A von IAS 32 als solche bewertet wurden, und iv) diejenigen, für die eine erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) gemäß IFRS 9 verbindlich vorgeschrieben ist,
  - (b)–(d) [gestrichen]
  - e) finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei diejenigen, die i) beim erstmaligen Ansatz oder nachfolgend gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als solche designiert wurden, und diejenigen, die ii) die Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ gemäß IFRS 9 erfüllen, getrennt voneinander aufzuführen sind,
  - f) finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden,
  - g) finanzielle Verbindlichkeiten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden,
  - h) finanzielle Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden, wobei i) finanzielle Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 4.1.2.A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden, und ii) Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die beim erstmaligen Ansatz gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 als solche designiert wurden, getrennt voneinander aufzuführen sind.

*Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten*

- 9 Hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert (oder eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten), der ansonsten zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis oder zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet würde, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert, sind folgende Angaben erforderlich:
- a) das maximale *Ausfallrisiko* (siehe Paragraph 36(a)) des finanziellen Vermögenswerts (oder der Gruppe von finanziellen Vermögenswerten) zum Abschlussstichtag.
  - b) der Betrag, um den ein zugehöriges Kreditderivat oder ähnliches Instrument dieses maximale Ausfallrisiko mindert (siehe Paragraph 36(b)).
  - c) der Betrag, um den sich der beizulegende Zeitwert des finanziellen Vermögenswerts (oder der Gruppe von finanziellen Vermögenswerten) während der Berichtsperiode und kumuliert geändert hat, soweit dies auf Änderungen des Ausfallrisikos des finanziellen Vermögenswerts zurückzuführen ist. Dieser Betrag wird entweder
    - i) als Änderung des beizulegenden Zeitwerts bestimmt, soweit diese nicht auf solche Änderungen der Marktbedingungen zurückzuführen ist, die das *Marktrisiko* beeinflussen, oder
    - ii) mithilfe einer alternativen Methode bestimmt, mit der nach Ansicht des Unternehmens glaubwürdiger bestimmt werden kann, in welchem Umfang sich der beizulegende Zeitwert durch das geänderte Ausfallrisiko ändert.

Zu den Änderungen der Marktbedingungen, die ein Marktrisiko bewirken, zählen Änderungen eines zu beobachtenden (Referenz-) Zinssatzes, Rohstoffpreises, Wechselkurses oder Preis- bzw. Zinsindexes.
  - d) die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwerts jedes zugehörigen Kreditderivats oder ähnlichen Instruments, die während der Berichtsperiode und kumuliert seit der Designation des finanziellen Vermögenswerts eingetreten ist.
- 10 Wenn ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß Paragraph 4.2.2 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat und die Auswirkungen von Änderungen des Ausfallrisikos dieser Verbindlichkeit im sonstigen Ergebnis ausweisen muss (siehe Paragraph 5.7.7 von IFRS 9), sind folgende Angaben erforderlich:
- a) der Betrag, um den sich der beizulegende Zeitwert der finanziellen Verbindlichkeit kumuliert geändert hat, und der auf Änderungen beim Ausfallrisiko dieser Verbindlichkeit zurückzuführen ist (Leitlinien zur Bestimmung der Auswirkungen von Änderungen des Ausfallrisikos einer Verbindlichkeit sind in den Paragraphen B5.7.13–B5.7.20 von IFRS 9 enthalten),
  - b) die Differenz zwischen dem Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit und dem Betrag, den das Unternehmen vertragsgemäß bei Fälligkeit an den Gläubiger zahlen müsste,
  - c) während der Berichtsperiode vorgenommene Umgliederungen der kumulierten Gewinne oder Verluste innerhalb des Eigenkapitals, einschließlich der Gründe für solche Umgliederungen,
  - d) wird während der Berichtsperiode eine Verbindlichkeit ausgebucht, gegebenenfalls der im sonstigen Ergebnis ausgewiesene Betrag, der bei der Ausbuchung realisiert wurde.
- 10A Wenn ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß Paragraph 4.2.2 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat und die Auswirkungen sämtlicher Änderungen des beizulegenden Zeitwerts dieser Verbindlichkeit (einschließlich der Auswirkungen von Änderungen des Ausfallrisikos der Verbindlichkeit) im Gewinn oder Verlust ausweisen muss (siehe Paragraphen 5.7.7 und 5.7.8 von IFRS 9), sind folgende Angaben erforderlich:
- a) der Betrag, um den sich der beizulegende Zeitwert der finanziellen Verbindlichkeit während der Berichtsperiode und kumuliert geändert hat, und der auf Änderungen beim Ausfallrisiko dieser Verbindlichkeit zurückzuführen ist (Leitlinien zur Bestimmung der Auswirkungen von Änderungen des Ausfallrisikos einer Verbindlichkeit sind in den Paragraphen B5.7.13–B5.7.20 von IFRS 9 enthalten), und
  - b) die Differenz zwischen dem Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit und dem Betrag, den das Unternehmen vertragsgemäß bei Fälligkeit an den Gläubiger zahlen müsste.

- 11 Anzugeben sind ferner:
- a) eine ausführliche Beschreibung der Methoden, die das Unternehmen zur Erfüllung der Vorschriften der Paragraphen 9(c), 10(a) und 10A(a) und des Paragraphen 5.7.7(a) von IFRS 9 angewendet hat. Hierzu gehört auch eine Erläuterung, warum die Methode angemessen ist.
  - b) warum es zu dem Schluss gelangt ist, dass die Angaben, die es zur Erfüllung der Vorschriften in den Paragraphen 9(c), 10(a) oder 10A(a) oder Paragraph 5.7.7(a) von IFRS 9 in der Bilanz oder im Anhang gemacht hat, die durch das geänderte Ausfallrisiko bedingte Änderung des beizulegenden Zeitwerts des finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit nicht glaubwürdig widerspiegeln, und welche Faktoren seiner Meinung nach hierfür verantwortlich sind.
  - c) eine ausführliche Beschreibung der Methodik oder Methodiken, anhand deren es bestimmt hat, ob durch den Ausweis der Auswirkungen von Änderungen beim Ausfallrisiko einer Verbindlichkeit im sonstigen Ergebnis eine Rechnungslegungsanomalie im Gewinn oder Verlust entstehen oder vergrößert würde (siehe Paragraphen 5.7.7 und 5.7.8 von IFRS 9). Wenn ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen beim Ausfallrisiko einer Verbindlichkeit im Gewinn oder Verlust ausweisen muss (siehe Paragraph 5.7.8 von IFRS 9), gehört hierzu auch eine ausführliche Beschreibung der wirtschaftlichen Beziehung gemäß Paragraph B5.7.6 von IFRS 9.

*Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden*

- 11A Hat ein Unternehmen, wie gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 zulässig, Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert, sind folgende Angaben erforderlich:
- a) welche Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert wurden,
  - b) die Gründe für diese alternative Darstellung,
  - c) der beizulegende Zeitwert jeder solchen Finanzinvestition am Abschlussstichtag,
  - d) während der Berichtsperiode erfasste Dividenden, aufgeschlüsselt nach Dividenden aus Finanzinvestitionen, die während der Berichtsperiode ausgebucht wurden, und solchen, die am Abschlussstichtag gehalten wurden,
  - e) während der Berichtsperiode vorgenommene Umgliederungen der kumulierten Gewinne oder Verluste innerhalb des Eigenkapitals, einschließlich der Gründe für solche Umgliederungen.

- 11B Hat ein Unternehmen während der Berichtsperiode Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente ausgebucht, die zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet wurden, sind folgende Angaben erforderlich:
- a) die Gründe für die Veräußerung der Finanzinvestitionen,
  - b) der beizulegende Zeitwert der Finanzinvestitionen zum Zeitpunkt der Ausbuchung,
  - c) der kumulierte Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung.

*Umgliederung*

12–12A [gestrichen]

- 12B Ein Unternehmen hat anzugeben, wenn es in der laufenden oder einer früheren Berichtsperiode finanzielle Vermögenswerte gemäß Paragraph 4.4.1 von IFRS 9 umgliedert hat. Für jede Umgliederung hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- a) den Zeitpunkt der Umgliederung,
  - b) eine ausführliche Erläuterung der Änderung des Geschäftsmodells und eine qualitative Beschreibung ihrer Auswirkung auf den Abschluss des Unternehmens,

- c) den aus jeder und in jede Kategorie umgegliederten Betrag.
- 12C Bei Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 4.4.1 von IFRS 9 aus der Kategorie „zum beizulegenden Zeitwert erfolgswirksam bewertet“ in die Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten“ oder „zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet“ umgegliedert wurden, hat ein Unternehmen für jede Berichtsperiode ab der Umgliederung bis zur Ausbuchung Folgendes anzugeben:
- a) den zum Zeitpunkt der Umgliederung bestimmten Effektivzinssatz und
- b) die erfassten Zinserträge.
- 12D Hat ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte seit dem letzten Abschlussstichtag aus der Kategorie „zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet“ in die Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet“ oder aus der Kategorie „zum beizulegenden Zeitwert erfolgswirksam bewertet“ in die Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet“ oder die Kategorie „zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet“ umgegliedert, hat es Folgendes anzugeben:
- a) den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte am Abschlussstichtag und
- b) den Gewinn oder Verlust aus der Veränderung des beizulegenden Zeitwerts, der ohne Umgliederung der finanziellen Vermögenswerte während der Berichtsperiode erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis erfasst worden wäre.
- 13 [gestrichen]
- Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten*
- 13A Die in den Paragraphen 13B–13E verlangten Angaben ergänzen die anderen Angabepflichten dieses IFRS und sind für alle angesetzten Finanzinstrumente vorgeschrieben, die gemäß Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden. Diese Angaben gelten auch für angesetzte Finanzinstrumente, die einer einklagbaren Globalnettingvereinbarung oder ähnlichen Vereinbarung unterliegen, unabhängig davon, ob sie gemäß Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden.
- 13B Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen zu beurteilen, welche Auswirkung oder potenzielle Auswirkung Nettingvereinbarungen auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens haben. Hierzu zählen die Auswirkung oder mögliche Auswirkung von Ansprüchen auf Aufrechnung im Zusammenhang mit angesetzten finanziellen Vermögenswerten und angesetzten finanziellen Verbindlichkeiten des Unternehmens, die unter Paragraph 13A fallen.
- 13C Zur Erreichung der in Paragraph 13B genannten Zielsetzung hat ein Unternehmen zum Abschlussstichtag für unter Paragraph 13A fallende angesetzte finanzielle Vermögenswerte und angesetzte finanzielle Verbindlichkeiten jeweils getrennt die folgenden quantitativen Angaben zu machen:
- a) die Bruttobeträge dieser angesetzten finanziellen Vermögenswerte und angesetzten finanziellen Verbindlichkeiten,
- b) die Beträge, die bei der Ermittlung der in der Bilanz ausgewiesenen Nettobeträge gemäß den Kriterien in Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden,
- c) die in der Bilanz ausgewiesenen Nettobeträge,
- d) die Beträge, die einer einklagbaren Globalnettingvereinbarung oder ähnlichen Vereinbarung unterliegen und nicht in den Angaben nach Paragraph 13C(b) enthalten sind, einschließlich
- i) Beträge im Zusammenhang mit angesetzten Finanzinstrumenten, die einige oder alle Saldierungskriterien in Paragraph 42 von IAS 32 nicht erfüllen, und
- ii) Beträge im Zusammenhang mit finanziellen Sicherheiten (einschließlich Barsicherheiten) und
- e) den Nettobetrag nach Abzug der unter d genannten Beträge von den unter c genannten Beträgen.

Die in diesem Paragraphen verlangten Angaben sind tabellarisch getrennt nach finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten darzustellen, sofern nicht ein anderes Format angemessener ist.

- 13D Der gemäß Paragraph 13C(d) angegebene Gesamtbetrag für ein Instrument ist auf den in Paragraph 13C(c) für dieses Instrument genannten Betrag zu beschränken.
- 13E In seine Angaben aufzunehmen hat ein Unternehmen auch eine Beschreibung der Ansprüche auf Aufrechnung im Zusammenhang mit angesetzten finanziellen Vermögenswerten und angesetzten finanziellen Verbindlichkeiten des Unternehmens, die gemäß Paragraph 13C(d) anzugebenden einklagbaren Globalnettingvereinbarungen und ähnlichen Vereinbarungen unterliegen, einschließlich der Art dieser Ansprüche.
- 13F Sind die in den Paragraphen 13B–13E verlangten Angaben in mehr als einer Anhangangabe enthalten, hat ein Unternehmen Querverweise zwischen diesen Anhangangaben einzufügen.

#### *Sicherheiten*

- 14 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:
- a) den Buchwert der finanziellen Vermögenswerte, die es als Sicherheit für Schulden oder Eventualverbindlichkeiten gestellt hat, einschließlich der gemäß Paragraph 3.2.23(a) von IFRS 9 umgegliederten Beträge, und
- b) die Vertragsbedingungen für diese Besicherung.
- 15 Wenn ein Unternehmen Sicherheiten (in Form finanzieller oder nichtfinanzieller Vermögenswerte) hält und diese ohne Vorliegen eines Zahlungsverzugs ihres Eigentümers verkaufen oder als Sicherheit weiterreichen darf, hat es Folgendes anzugeben:
- a) den beizulegenden Zeitwert der gehaltenen Sicherheiten,
- b) den beizulegenden Zeitwert aller verkauften oder weitergereichten Sicherheiten und ob das Unternehmen zur Rückgabe an den Eigentümer verpflichtet ist, und
- c) die Vertragsbedingungen, die mit der Nutzung dieser Sicherheiten verbunden sind.

#### *Wertberichtigungskonto für Kreditausfälle*

- 16 [gestrichen]
- 16A Der Buchwert finanzieller Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden, wird nicht um eine Wertberichtigung verringert, und die Wertberichtigung ist in der Bilanz nicht gesondert als Verringerung des Buchwerts des finanziellen Vermögenswerts auszuweisen. Doch hat ein Unternehmen die Wertberichtigung im Anhang zum Abschluss anzugeben.

#### *Zusammengesetzte Finanzinstrumente mit mehreren eingebetteten Derivaten*

- 17 Hat ein Unternehmen ein Finanzinstrument emittiert, das sowohl eine Schuld- als auch eine Eigenkapitalkomponente enthält (siehe Paragraph 28 von IAS 32), und sind in das Instrument mehrere Derivate eingebettet, deren Werte voneinander abhängen (wie etwa ein kündbares wandelbares Schuldinstrument), so ist dieser Umstand anzugeben.

#### *Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle und Vertragsverletzungen*

- 18 Für am Abschlussstichtag angesetzte Darlehensverbindlichkeiten ist Folgendes anzugeben:
- a) Einzelheiten zu allen in der Berichtsperiode eingetretenen Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen, welche die Tilgungs- oder Zinszahlungen, den Tilgungsfonds oder die Tilgungsbedingungen der Darlehensverbindlichkeiten betreffen,
- b) den am Abschlussstichtag angesetzten Buchwert der Darlehensverbindlichkeiten, bei denen die Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle aufgetreten sind, und

- c) ob die Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle behoben oder die Bedingungen für die Darlehensverbindlichkeiten neu ausgehandelt wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde.

- 19 Ist es in der Berichtsperiode zu anderen als in Paragraph 18 beschriebenen Verletzungen von Darlehensverträgen gekommen, hat ein Unternehmen auch in Bezug auf diese die in Paragraph 18 verlangten Angaben zu machen, sofern die Vertragsverletzungen den Kreditgeber berechtigen, eine vorzeitige Rückzahlung zu fordern (sofern die Verletzungen am oder vor dem Abschlussstichtag nicht behoben oder die Darlehensbedingungen neu verhandelt wurden).

### **Gesamtergebnisrechnung**

*Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten*

- 20 Ein Unternehmen hat die folgenden Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten entweder in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang anzugeben:

- a) Nettogewinne oder -verluste aus:

- i) finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei diejenigen aus finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die beim erstmaligen Ansatz oder nachfolgend gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als solche designiert wurden, getrennt auszuweisen sind von denjenigen aus finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, bei denen eine erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gemäß IFRS 9 verpflichtend ist (z. B. finanzielle Verbindlichkeiten, die die Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ gemäß IFRS 9 erfüllen). Bei finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurden, hat ein Unternehmen den im sonstigen Ergebnis erfassten Betrag der Gewinne oder Verluste getrennt von dem erfolgswirksam erfassten Betrag auszuweisen.

(ii)–(iv) [gestrichen]

- v) finanziellen Verbindlichkeiten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden.

- vi) finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden.

- vii) Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert sind.

- viii) finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden, wobei der Betrag der Gewinne oder Verluste, der im sonstigen Ergebnis in der Periode erfasst wird, getrennt von dem Betrag auszuweisen ist, der bei der Ausbuchung aus dem kumulierten sonstigen Ergebnis erfolgswirksam umgliedert wird.

- b) den (nach der Effektivzinsmethode berechneten) Gesamtzinsertrag und Gesamtzinsaufwand für finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden (wobei diese Beträge getrennt auszuweisen sind), oder finanzielle Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

- c) das als Ertrag oder Aufwand erfasste Entgelt (mit Ausnahme der Beträge, die in die Bestimmung der Effektivzinssätze einbezogen werden) aus

- i) finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und

- ii) Treuhänder- und anderen fiduziarischen Geschäften, die auf eine Vermögensverwaltung für fremde Rechnung einzelner Personen, Sondervermögen, Pensionsfonds und anderer institutioneller Anleger hinauslaufen.

d) [gestrichen]

e) [gestrichen]

- 20A Ein Unternehmen hat eine Aufgliederung der in der Gesamtergebnisrechnung erfassten Gewinne oder Verluste aus der Ausbuchung von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten finanziellen Vermögenswerten vorzulegen, wobei die Gewinne und Verluste aus der Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte getrennt ausgewiesen werden. Diese Angabe muss auch die Gründe für die Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte enthalten.

### Weitere Angaben

#### *Rechnungslegungsmethoden*

- 21 Gemäß Paragraph 117 des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) hat ein Unternehmen wesentliche Angaben zu seinen Rechnungslegungsmethoden zu machen. Es ist davon auszugehen, dass zu diesen wesentlichen Angaben Informationen über die bei der Erstellung des Abschlusses herangezogene(n) Bewertungsgrundlage(n) für Finanzinstrumente zählen.

#### *Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen*

- 21A Ein Unternehmen hat die in den Paragraphen 21B–24F verlangten Angaben für diejenigen Risiken zu machen, die es absichert und bei denen es sich für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen entscheidet. Die Angaben im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen müssen folgende Informationen enthalten:

- a) die Risikomanagementstrategie eines Unternehmens sowie die Art und Weise, wie diese zur Steuerung von Risiken angewandt wird,
- b) inwieweit die Sicherungsbeziehungen eines Unternehmens die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit seiner künftigen Zahlungsströme beeinflussen können, und
- c) die Auswirkung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen auf die Bilanz, die Gesamtergebnisrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung eines Unternehmens.

- 21B Ein Unternehmen hat die verlangten Angaben in einer einzelnen Anhangangabe oder einem separaten Abschnitt seines Abschlusses zu machen. Doch muss das Unternehmen bereits an anderer Stelle dargestellte Informationen nicht duplizieren, sofern diese Informationen durch Querverweis aus dem Abschluss auf sonstige Verlautbarungen, wie z. B. einen Lage- oder Risikobericht, die den Abschlussadressaten unter denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie der Abschluss zugänglich sind, eingebunden werden. Ohne die durch einen Querverweis eingebrachten Informationen ist der Abschluss unvollständig.

- 21C Hat ein Unternehmen die Angaben gemäß den Paragraphen 22A–24F nach Risikokategorie zu trennen, legt es jede Risikokategorie basierend auf den Risiken fest, bei denen es sich für eine Absicherung entscheidet und die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen angewandt wird. Ein Unternehmen hat die Risikokategorien einheitlich für alle Angaben im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen festzulegen.

- 21D Zur Erreichung der in Paragraph 21A genannten Zielsetzung hat ein Unternehmen (sofern nachfolgend nichts anderes bestimmt ist) festzulegen, wie viele Details anzugeben sind, wieviel Gewicht es auf die verschiedenen Aspekte der verlangten Angaben legt, den erforderlichen Grad der Aufgliederung oder Zusammenfassung und ob die Abschlussadressaten zusätzliche Erläuterungen zur Beurteilung der angegebenen quantitativen Informationen benötigen. Allerdings hat das Unternehmen denselben Grad der Aufgliederung oder Zusammenfassung anzuwenden, den es bei den geforderten Angaben zusammengehöriger Informationen gemäß diesem IFRS und IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* anwendet.

#### *Die Risikomanagementstrategie*

- 22 [gestrichen]

- 22A Ein Unternehmen hat seine Risikomanagementstrategie für jede Risikokategorie, bei der es sich für eine Absicherung entscheidet und bei der die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen zur Anwendung kommt, zu erläutern. Diese Erläuterung sollte es den Abschlussadressaten ermöglichen, (z. B.) Folgendes zu beurteilen:

- a) wie die einzelnen Risiken entstehen,
- b) wie das Unternehmen die einzelnen Risiken steuert; hierin eingeschlossen ist, ob das Unternehmen ein Geschäft in seiner Gesamtheit gegen sämtliche Risiken oder eine Risikokomponente (oder -komponenten) eines Geschäfts absichert und warum,

c) das Ausmaß der Risiken, die durch das Unternehmen gesteuert werden.

22B Zur Erfüllung der Vorschriften in Paragraph 22A sollten die Informationen u. a. Folgendes enthalten:

- a) eine Beschreibung der Sicherungsinstrumente, die zur Risikoabsicherung verwendet werden (und wie sie verwendet werden),
- b) eine Beschreibung, wie das Unternehmen die wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Grundgeschäft und dem Sicherungsinstrument zum Zwecke der Beurteilung der Wirksamkeit der Absicherung bestimmt, und
- c) eine Beschreibung, wie das Unternehmen die Sicherungsquote festlegt und was die Ursachen für eine Unwirksamkeit der Absicherung sind.

22C Wenn ein Unternehmen eine spezifische Risikokomponente als Grundgeschäft designiert (siehe Paragraph 6.3.7 von IFRS 9), hat es zusätzlich zu den in den Paragraphen 22A und 22B verlangten Angaben die folgenden qualitativen oder quantitativen Informationen bereitzustellen:

- a) wie das Unternehmen die als Grundgeschäft designierte Risikokomponente bestimmt (einschließlich einer Beschreibung der Art der Beziehung zwischen der Risikokomponente und dem Geschäft insgesamt) und
- b) wie die Risikokomponente mit dem Geschäft insgesamt verbunden ist (Beispiel: Die designierte Risikokomponente hat in der Vergangenheit durchschnittlich 80 Prozent der Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Geschäfts insgesamt abgedeckt).

#### Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit künftiger Zahlungsströme

23 [gestrichen]

23A Sofern nicht durch Paragraph 23C von dieser Pflicht befreit, hat ein Unternehmen quantitative Informationen je Risikokategorie anzugeben, damit die Abschlussadressaten die vertraglichen Rechte und Pflichten aus den Sicherungsinstrumenten beurteilen und einschätzen können, wie sich diese auf die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit künftiger Zahlungsströme des Unternehmens auswirken.

23B Zur Erfüllung der Vorschriften in Paragraph 23A hat das Unternehmen eine Aufschlüsselung mit folgenden Angaben vorzulegen:

- a) ein zeitliches Profil für den Nominalbetrag des Sicherungsinstruments und
- b) falls zutreffend, den Durchschnittspreis- oder -kurs (z. B. Ausübungspreis, Terminkurse usw.) des Sicherungsinstruments.

23C In Fällen, in denen ein Unternehmen Sicherungsbeziehungen häufig erneuert (d. h. beendet und neu beginnt), da sowohl das Sicherungsinstrument als auch das Grundgeschäft häufig geändert werden (d. h. das Unternehmen wendet einen dynamischen Prozess an, in dem sowohl das Risiko als auch die Sicherungsinstrumente zur Steuerung dieses Risikos nicht lange gleich bleiben — wie in dem Beispiel in Paragraph B6.5.24(b) von IFRS 9),

- a) ist das Unternehmen von der Bereitstellung der in den Paragraphen 23A und 23B verlangten Angaben befreit.
- b) sind folgende Angaben erforderlich:
  - i) Informationen darüber, wie die ultimative Risikomanagementstrategie in Bezug auf diese Sicherungsbeziehungen ist,
  - ii) eine Beschreibung, wie es seine Risikomanagementstrategie durch Verwendung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen und Designation dieser bestimmten Sicherungsbeziehungen widerspiegelt, und
  - iii) ein Hinweis, wie oft die Sicherungsbeziehungen im Rahmen des diesbezüglichen Prozesses des Unternehmens beendet und neu begonnen werden.

- 23D Ein Unternehmen hat für jede Risikokategorie die Ursachen einer Unwirksamkeit der Absicherung darzulegen, die sich voraussichtlich auf die Sicherungsbeziehung während deren Laufzeit auswirken.
- 23E Treten in einer Sicherungsbeziehung andere Ursachen einer Unwirksamkeit der Absicherung zutage, hat ein Unternehmen diese Ursachen je Risikokategorie anzugeben und die daraus resultierende Unwirksamkeit der Absicherung zu erläutern.
- 23F Bei der Absicherung von Zahlungsströmen hat ein Unternehmen eine Beschreibung jeder erwarteten Transaktion vorzulegen, für die in der vorherigen Periode die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen verwendet wurde, deren Eintreten aber nicht mehr erwartet wird.
- Auswirkungen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- 24 [gestrichen]
- 24A Ein Unternehmen hat getrennt nach Risikokategorie für jede Art der Absicherung (Absicherung des beizulegenden Zeitwerts, Absicherung von Zahlungsströmen oder Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb) folgende Beträge in Bezug auf als Sicherungsinstrumente designierte Geschäfte in tabellarischer Form anzugeben:
- a) den Buchwert der Sicherungsinstrumente (finanzielle Vermögenswerte getrennt von finanziellen Verbindlichkeiten),
  - b) den Bilanzposten, in dem das Sicherungsinstrument enthalten ist,
  - c) die Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments, die als Grundlage für die Erfassung einer Unwirksamkeit der Absicherung für die Periode herangezogen wird, und
  - d) die Nominalbeträge (einschließlich Mengenangaben wie z. B. Tonnen oder Kubikmeter) der Sicherungsinstrumente.
- 24B Ein Unternehmen hat getrennt nach Risikokategorie für jede Art der Absicherung folgende Beträge in Bezug auf Grundgeschäfte in tabellarischer Form anzugeben:
- a) für Absicherungen des beizulegenden Zeitwerts:
    - i) den Buchwert des in der Bilanz angesetzten Grundgeschäfts (wobei Vermögenswerte getrennt von Verbindlichkeiten ausgewiesen werden),
    - ii) den kumulierten Betrag sicherungsbezogener Anpassungen aus dem beizulegenden Zeitwert bei dem Grundgeschäft, der im Buchwert des bilanzierten Grundgeschäfts enthalten ist (wobei Vermögenswerte getrennt von Verbindlichkeiten ausgewiesen werden),
    - iii) den Bilanzposten, in dem das Grundgeschäft enthalten ist,
    - iv) die Wertänderung des Grundgeschäfts, die als Grundlage für die Erfassung einer Unwirksamkeit der Absicherung für die Periode herangezogen wird, und
    - v) den kumulierten Betrag sicherungsbezogener Anpassungen aus dem beizulegenden Zeitwert, der für Grundgeschäfte in der Bilanz verbleibt, die nicht mehr um Sicherungsgewinne und -verluste gemäß Paragraph 6.5.10 von IFRS 9 angepasst werden.
  - b) für Absicherungen von Zahlungsströmen und Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb:
    - i) die Wertänderung des Grundgeschäfts, die als Grundlage für die Erfassung einer Unwirksamkeit der Absicherung für die Periode herangezogen wird (d. h. bei Absicherungen von Zahlungsströmen die Wertänderung, die zur Bestimmung der erfassten Unwirksamkeit der Absicherung gemäß Paragraph 6.5.11(c) von IFRS 9 herangezogen wird),
    - ii) die Salden in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen und der Währungsumrechnungsrücklage für laufende Absicherungen, die gemäß den Paragraphen 6.5.11 und 6.5.13(a) von IFRS 9 bilanziert werden, und

- iii) die verbleibenden Salden in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen und der Währungsumrechnungsrücklage aus etwaigen Sicherungsbeziehungen, bei denen die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nicht mehr angewandt wird.
- 24C Ein Unternehmen hat getrennt nach Risikokategorie für jede Art der Absicherung folgende Beträge in tabellarischer Form anzugeben:
- a) für Absicherungen des beizulegenden Zeitwerts:
- i) eine Unwirksamkeit der Absicherung, d. h. die Differenz zwischen den Sicherungsgewinnen oder -verlusten des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts, die erfolgswirksam erfasst wird (oder im sonstigen Ergebnis bei Absicherungen eines Eigenkapitalinstruments, bei dem das Unternehmen die Wahl getroffen hat, Änderungen des beizulegenden Zeitwerts gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 im sonstigen Ergebnis zu erfassen), und
- ii) den Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem die erfasste Unwirksamkeit der Absicherung enthalten ist.
- b) für Absicherungen von Zahlungsströmen und Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb:
- i) die Sicherungsgewinne oder -verluste der Berichtsperiode, die im sonstigen Ergebnis erfasst wurden,
- ii) die erfolgswirksam erfasste Unwirksamkeit der Absicherung,
- iii) den Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem die erfasste Unwirksamkeit der Absicherung enthalten ist,
- iv) den Betrag, der aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen oder der Währungsumrechnungsrücklage als Umgliederungsbetrag (siehe IAS 1) erfolgswirksam umgegliedert wurde (wobei unterschieden wird zwischen Beträgen, bei denen die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen bislang angewandt wurde, das Eintreten der abgesicherten künftigen Zahlungsströme aber nicht mehr erwartet wird, und Beträgen, die übertragen wurden, da sich das Grundgeschäft auf den Gewinn oder Verlust ausgewirkt hat),
- v) den Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem der Umgliederungsbetrag (siehe IAS 1) enthalten ist, und
- vi) für Absicherungen von Nettopositionen die Sicherungsgewinne oder -verluste, die in einem gesonderten Posten der Gesamtergebnisrechnung erfasst werden (siehe Paragraph 6.6.4 von IFRS 9).
- 24D Wenn das Volumen der Sicherungsbeziehungen, für die die Befreiung in Paragraph 23C gilt, für die normalen Volumen während der Periode nicht repräsentativ ist (d. h. das Volumen am Abschlussstichtag spiegelt nicht die Volumen während der Periode wider), hat ein Unternehmen diese Tatsache und den Grund, warum das Volumen seiner Meinung nach nicht repräsentativ ist, anzugeben.
- 24E Ein Unternehmen hat für jede Komponente des Eigenkapitals eine Überleitungsrechnung sowie eine Aufgliederung des sonstigen Ergebnisses gemäß IAS 1 vorzulegen, worin insgesamt
- a) mindestens zwischen den Beträgen, die sich auf die Angaben gemäß Paragraph 24C(b)(i) und (b)(iv) beziehen, sowie den gemäß Paragraph 6.5.11(d)(i) und (d)(iii) von IFRS 9 bilanzierten Beträgen unterschieden wird,
- b) zwischen den Beträgen im Zusammenhang mit dem Zeitwert von Optionen zur Absicherung von transaktionsbezogenen Grundgeschäften und den Beträgen im Zusammenhang mit dem Zeitwert von Optionen zur Absicherung von zeitraumbezogenen Grundgeschäften unterschieden wird, wenn ein Unternehmen den Zeitwert einer Option gemäß Paragraph 6.5.15 von IFRS 9 bilanziert, und

- c) zwischen den Beträgen im Zusammenhang mit den Terminelementen von Termingeschäften und Währungsbasis-Spreads von Finanzinstrumenten zur Absicherung von transaktionsbezogenen Grundgeschäften und den Beträgen im Zusammenhang mit den Terminelementen von Termingeschäften und Währungsbasis-Spreads von Finanzinstrumenten zur Absicherung von zeitraumbezogenen Grundgeschäften unterschieden wird, wenn ein Unternehmen diese Beträge gemäß Paragraph 6.5.16 von IFRS 9 bilanziert.

24F Ein Unternehmen hat die in Paragraph 24E verlangten Angaben getrennt nach Risikokategorie zu machen. Diese Aufschlüsselung nach Risiko kann im Anhang zum Abschluss erfolgen.

Wahlrecht zur Designation einer Ausfallrisikoposition als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet

24G Wenn ein Unternehmen ein Finanzinstrument oder einen prozentualen Anteil davon als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat, da es zur Steuerung des Ausfallrisikos bei diesem Finanzinstrument ein Kreditderivat verwendet, sind folgende Angaben erforderlich:

- a) für Kreditderivate zur Steuerung des Ausfallrisikos bei Finanzinstrumenten, die gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurden, eine Überleitungsrechnung für jeden Nominalbetrag und den beizulegenden Zeitwert zu Beginn und am Ende der Periode,
- b) der bei der Designation eines Finanzinstruments oder eines prozentualen Anteils davon gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete erfolgswirksam erfasste Gewinn oder Verlust und
- c) bei Beendigung der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert eines Finanzinstruments oder eines prozentualen Anteils davon, der beizulegende Zeitwert dieses Finanzinstruments, der gemäß Paragraph 6.7.4(b) von IFRS 9 zum neuen Buchwert geworden ist, und der zugehörige Nominal- oder Kapitalbetrag (außer zur Bereitstellung von Vergleichsinformationen gemäß IAS 1 muss ein Unternehmen diese Angaben in späteren Perioden nicht machen).

Durch die Reform der Referenzzinssätze bedingte Unsicherheiten

24H Zu Sicherungsbeziehungen, bei denen das Unternehmen die Ausnahmen der Paragraphen 6.8.4–6.8.12 von IFRS 9 oder der Paragraphen 102D–102N von IAS 39 anwendet, ist Folgendes anzugeben:

- a) die maßgeblichen Referenzzinssätze, denen die Sicherungsbeziehungen des Unternehmens unterliegen,
- b) in welchem Umfang das vom Unternehmen gesteuerte Risiko unmittelbar von der Reform der Referenzzinssätze betroffen ist,
- c) wie das Unternehmen den Übergang zu alternativen Referenzzinssätzen steuert,
- d) eine Beschreibung der maßgeblichen Annahmen oder Ermessensentscheidungen, die das Unternehmen bei der Anwendung dieser Paragraphen getroffen hat (z. B. Annahmen oder Ermessensentscheidungen im Hinblick darauf, wann die durch die Reform der Referenzzinssätze bedingte Unsicherheit, was den Zeitpunkt und die Höhe der referenzzinssatzbasierten Zahlungsströme angeht, nicht mehr besteht), und
- e) den Nominalbetrag der bei diesen Sicherungsbeziehungen eingesetzten Sicherungsinstrumente.

Durch die Reform der Referenzzinssätze bedingte ergänzende Angaben

24I Um den Abschlussadressaten einen Einblick in die Auswirkungen der Reform der Referenzzinssätze auf die Finanzinstrumente und die Risikomanagementstrategie eines Unternehmens zu geben, hat ein Unternehmen Angaben zu folgenden Punkten zu machen:

- a) zu Art und Ausmaß der Risiken, die sich für das Unternehmen aus Finanzinstrumenten ergeben, die von der Reform der Referenzzinssätze betroffen sind, sowie zum Umgang des Unternehmens mit diesen Risiken und
- b) zu dem Fortschritt des Unternehmens bei der Vollendung des Übergangs zu alternativen Referenzzinssätzen und zur Handhabung des Übergangs durch das Unternehmen.

- 24J Zur Erreichung der in Paragraph 24I genannten Zielsetzungen hat ein Unternehmen Angaben zu folgenden Punkten zu machen:
- a) der Art und Weise, wie das Unternehmen den Übergang zu alternativen Referenzzinssätzen handhabt, zu seinem zum Abschlussstichtag erzielten Fortschritt und zu den Risiken, die sich infolge des Übergangs für das Unternehmen aus Finanzinstrumenten ergeben,
  - b) quantitative Angaben zu Finanzinstrumenten, die zum Abschlussstichtag noch nicht auf einen alternativen Referenzzinssatz umgestellt wurden, aufgeschlüsselt nach bedeutenden Referenzzinssätzen, die von der Reform der Referenzzinssätze betroffen sind; dabei ist Folgendes jeweils separat auszuweisen:
    - i) nicht-derivative finanzielle Vermögenswerte,
    - ii) nicht-derivative finanzielle Verbindlichkeiten und
    - iii) Derivate und
  - c) wenn die in Paragraph 24J(a) genannten Risiken zu Änderungen der Risikomanagementstrategie eines Unternehmens geführt haben (siehe Paragraph 22A), eine Beschreibung dieser Änderungen.

*Beizulegender Zeitwert*

- 25 Sofern Paragraph 29 nicht etwas anderes bestimmt, hat ein Unternehmen für jede einzelne Klasse von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (siehe Paragraph 6) den beizulegenden Zeitwert so anzugeben, dass ein Vergleich mit den entsprechenden Buchwerten möglich ist.
- 26 Bei der Angabe der beizulegenden Zeitwerte sind die finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in Klassen einzuteilen, wobei eine Saldierung zwischen den einzelnen Klassen nur insoweit zulässig ist, wie die zugehörigen Buchwerte in der Bilanz saldiert sind.
- 27–27B [gestrichen]
- 28 In einigen Fällen erfasst ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit keinen Gewinn oder Verlust, da der beizulegende Zeitwert weder durch einen an einem aktiven Markt notierten Preis für einen identischen Vermögenswert oder eine identische Schuld (d. h. einen Eingangsparameter der Stufe 1) nachgewiesen werden kann noch auf einem Bewertungsverfahren basiert, das nur Daten beobachtbarer Märkte verwendet (siehe Paragraph B5.1.2A von IFRS 9). In solchen Fällen hat das Unternehmen für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten Folgendes anzugeben:
- a) seine Rechnungslegungsmethoden zur erfolgswirksamen Erfassung der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert beim erstmaligen Ansatz und dem Transaktionspreis, um eine Veränderung der Faktoren (einschließlich des Zeitfaktors) widerzuspiegeln, die Marktteilnehmer bei Festlegung des Preises des Vermögenswerts oder der Schuld berücksichtigen würden (siehe Paragraph B5.1.2A(b) von IFRS 9).
  - b) die noch erfolgswirksam zu erfassende Gesamtdifferenz zu Beginn und am Ende der Berichtsperiode und eine Überleitung der Änderungen dieser Differenz.
  - c) warum das Unternehmen zu dem Schluss gelangte, dass der Transaktionspreis nicht der beste Anhaltspunkt für den beizulegenden Zeitwert war, sowie eine Beschreibung des Hinweises, der den beizulegenden Zeitwert stützt.
- 29 Die Angabe des beizulegenden Zeitwerts wird nicht verlangt,
- a) wenn der Buchwert einen angemessenen Näherungswert für den beizulegenden Zeitwert darstellt, beispielsweise bei Finanzinstrumenten wie kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, oder
  - b) [gestrichen]
  - c) [gestrichen]
  - d) bei Leasingverbindlichkeiten.

30 [gestrichen]

ART UND AUSMASS VON RISIKEN, DIE SICH AUS FINANZINSTRUMENTEN ERGEBEN

**31 Ein Unternehmen hat seine Angaben so zu gestalten, dass die Abschlussadressaten Art und Ausmaß der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken, denen das Unternehmen zum Abschlussstichtag ausgesetzt ist, beurteilen können.**

32 Die in den Paragraphen 33–42 verlangten Angaben sind auf Risiken aus Finanzinstrumenten gerichtet und darauf, wie diese gesteuert werden. Zu diesen Risiken gehören u. a. Ausfallrisiko, *Liquiditätsrisiko* und Markt-*risiko*.

32A Werden quantitative Angaben durch qualitative Angaben ergänzt, können die Abschlussadressaten eine Verbindung zwischen zusammenhängenden Angaben herstellen und sich so ein Gesamtbild von Art und Ausmaß der sich aus Finanzinstrumenten ergebenden Risiken machen. Das Zusammenwirken von qualitativen und quantitativen Angaben trägt dazu bei, dass die Adressaten die Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, besser einschätzen können.

#### **Qualitative Angaben**

33 Für jede Risikoart in Verbindung mit Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

- a) Umfang und Ursache der Risiken,
- b) seine Ziele, Richtlinien und Prozesse zur Steuerung dieser Risiken und die zur Bewertung der Risiken eingesetzten Methoden und
- c) etwaige Änderungen bei (a) oder (b) gegenüber der vorangegangenen Periode.

#### **Quantitative Angaben**

34 Für jede Risikoart in Verbindung mit Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

- a) zusammengefasste quantitative Daten bezüglich der Risiken, denen es am Abschlussstichtag ausgesetzt ist. Diese Angaben beruhen auf den Informationen, die dem Management in Schlüsselpositionen (Definition siehe IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen*), wie dem Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan des Unternehmens oder dessen Vorsitzenden, intern erteilt werden.
- b) die in den Paragraphen 35A–42 verlangten Angaben, soweit sie nicht bereits gemäß (a) gemacht werden.
- c) Risikokonzentrationen, sofern sie nicht aus den gemäß (a) und (b) gemachten Angaben ersichtlich sind.

35 Sind die zum Abschlussstichtag angegebenen quantitativen Daten für die Risiken, denen ein Unternehmen während der Periode ausgesetzt war, nicht repräsentativ, so sind zusätzliche repräsentative Angaben zu machen.

#### *Ausfallrisiko*

#### Anwendungsbereich und Zielsetzungen

35A Ein Unternehmen hat für Finanzinstrumente, auf welche die Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 angewandt werden, die in den Paragraphen 35F–35N verlangten Angaben zu machen. Allerdings gelten folgende Einschränkungen:

- a) bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerten und Forderungen aus Leasingverhältnissen gilt Paragraph 35J für jene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerte und Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen gemäß Paragraph 5.5.15 von IFRS 9 die über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste erfasst werden, wenn diese finanziellen Vermögenswerte bei ihrer Änderung mehr als 30 Tage überfällig sind, und
- b) Paragraph 35K(b) gilt nicht für Forderungen aus Leasingverhältnissen.

- 35B Die Angaben, die ein Unternehmen gemäß den Paragraphen 35F–35N zu den Ausfallrisiken macht, müssen es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkung des Ausfallrisikos auf die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit künftiger Zahlungsströme zu beurteilen. Um diese Zielsetzung zu erreichen, müssen die Angaben zu Ausfallrisiken Folgendes enthalten:
- a) Informationen darüber, wie das Unternehmen bei der Steuerung des Ausfallrisikos verfährt, sowie darüber, wie diese Verfahrensweise (einschließlich der zur Bewertung erwarteter Kreditverluste verwendeten Methoden, Annahmen und Informationen) mit dem Ansatz und der Bewertung erwarteter Kreditverluste zusammenhängt,
  - b) quantitative und qualitative Informationen, anhand deren die Abschlussadressaten die sich aus den erwarteten Kreditverlusten im Abschluss ergebenden Beträge beurteilen können, einschließlich Änderungen beim Betrag der erwarteten Kreditverluste und der Gründe für diese Änderungen, und
  - c) Informationen über das Ausfallrisiko eines Unternehmens (d. h. das Ausfallrisiko, mit dem die finanziellen Vermögenswerte eines Unternehmens und die Kreditzusagen behaftet sind), einschließlich signifikanter Ausfallrisikokonzentrationen.
- 35C Ein Unternehmen muss bereits an anderer Stelle dargestellte Informationen nicht duplizieren, sofern diese Informationen durch Querverweis aus dem Abschluss auf sonstige Verlautbarungen, wie z. B. einen Lage- oder Risikobericht, die den Abschlussadressaten unter denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie der Abschluss zugänglich sind, eingebunden werden. Ohne die durch einen Querverweis eingebrachten Informationen ist der Abschluss unvollständig.
- 35D Zur Erreichung der in Paragraph 35B genannten Zielsetzungen hat ein Unternehmen (sofern nachfolgend nichts anderes bestimmt ist) zu erwägen, wie viele Details anzugeben sind, wieviel Gewicht es auf die verschiedenen Aspekte der verlangten Angaben legt, den erforderlichen Grad der Aufgliederung oder Zusammenfassung und ob die Abschlussadressaten zusätzliche Erläuterungen zur Beurteilung der angegebenen quantitativen Informationen benötigen.
- 35E Reichen die gemäß den Paragraphen 35F–35N gemachten Angaben zur Erreichung der in Paragraph 35B genannten Zielsetzungen nicht aus, hat das Unternehmen die zur Erreichung der Zielsetzungen erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

#### Ausfallrisikosteuerung

- 35F Ein Unternehmen hat darzulegen, wie es bei der Steuerung des Ausfallrisikos verfährt und wie diese Verfahrensweise mit dem Ansatz und der Bewertung erwarteter Kreditverluste zusammenhängt. Zur Erreichung dieser Zielsetzung müssen die Abschlussadressaten anhand der Angaben eines Unternehmens verstehen und beurteilen können,
- a) wie das Unternehmen bestimmt hat, ob sich das Ausfallrisiko bei Finanzinstrumenten seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat; hierzu zählt auch, ob und wie
    - i) Finanzinstrumente gemäß Paragraph 5.5.10 von IFRS 9 als Instrumente mit niedrigem Ausfallrisiko angesehen werden, einschließlich der Klasse der Finanzinstrumente, auf die dies zutrifft, und
    - ii) die Vermutung nach Paragraph 5.5.11 von IFRS 9, dass sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, wenn finanzielle Vermögenswerte mehr als 30 Tage überfällig sind, widerlegt wurde,
  - b) wie das Unternehmen einen Ausfall definiert, einschließlich der Gründe für die Auswahl dieser Definition,
  - c) wie die Instrumente für den Fall einer Bewertung der erwarteten Kreditverluste auf kollektiver Basis in Gruppen zusammengefasst wurden,
  - d) wie das Unternehmen bestimmt hat, dass finanzielle Vermögenswerte finanzielle Vermögenswerte mit beeinträchtigter Bonität sind,
  - e) wie das Unternehmen bei außerplanmäßigen Abschreibungen verfährt, einschließlich der Indikatoren, dass nach angemessener Einschätzung keine Realisierbarkeit gegeben ist, und Informationen über das Vorgehen bei finanziellen Vermögenswerten, die abgeschrieben sind, aber noch einer Vollstreckungsmaßnahme unterliegen, und

- f) wie die Vorschriften in Paragraph 5.5.12 von IFRS 9 zur Änderung der vertraglichen Zahlungsströme von finanziellen Vermögenswerten angewandt wurden; dies beinhaltet, wie das Unternehmen
  - i) bestimmt, ob das Ausfallrisiko bei einem geänderten finanziellen Vermögenswert, für den die Wertberichtigung in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wurde, sich soweit verringert hat, dass die Wertberichtigung wieder gemäß Paragraph 5.5.5 von IFRS 9 in Höhe des erwarteten 12-Monats-Kreditverlusts bewertet werden kann, und
  - ii) den Umfang überwacht, in dem die Wertberichtigung bei finanziellen Vermögenswerten, die die Kriterien unter (i) erfüllen, später wieder gemäß Paragraph 5.5.3 von IFRS 9 in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird.

35G Ein Unternehmen hat die Eingangsparameter, Annahmen und Schätzverfahren, die zur Anwendung der Vorschriften in Abschnitt 5.5 von IFRS 9 herangezogen wurden, zu erläutern. Zu diesem Zweck hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:

- a) die Grundlage der verwendeten Eingangsparameter, Annahmen und Schätzverfahren,
  - i) um den erwarteten 12-Monats-Kreditverlust und die über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste zu bemessen,
  - ii) um zu bestimmen, ob sich das Ausfallrisiko bei Finanzinstrumenten seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, und
  - iii) um zu bestimmen, ob ein finanzieller Vermögenswert ein finanzieller Vermögenswert mit beeinträchtigter Bonität ist.
- b) wie zukunftsorientierte Informationen in die Bestimmung der erwarteten Kreditverluste eingeflossen sind, einschließlich der Verwendung makroökonomischer Informationen, und
- c) während der Berichtsperiode vorgenommene Änderungen der Schätzverfahren oder signifikanter Annahmen, und die Gründe für diese Änderungen.

#### Quantitative und qualitative Informationen zur Höhe der erwarteten Kreditverluste

35H Um die Änderungen der Wertberichtigung und die Gründe für diese Änderungen zu erläutern, hat ein Unternehmen für jede Klasse von Finanzinstrumenten eine tabellarische Überleitungsrechnung von den Anfangs- auf die Schlussalden der Wertberichtigung vorzulegen, in der die Änderungen in der Periode getrennt ausgewiesen werden für

- a) die Wertberichtigung, die in Höhe des erwarteten 12-Monats-Kreditverlusts bemessen wird,
- b) die Wertberichtigung, die in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird, und zwar für:
  - i) Finanzinstrumente, bei denen sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, es sich aber nicht um finanzielle Vermögenswerte mit beeinträchtigter Bonität handelt,
  - ii) finanzielle Vermögenswerte, deren Bonität zum Abschlussstichtag beeinträchtigt ist (es bei Erwerb oder Ausreichung aber noch nicht war), und
  - iii) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerte und Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen die Wertberichtigungen gemäß Paragraph 5.5.15 von IFRS 9 bemessen werden.
- c) finanzielle Vermögenswerte mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität. Neben der Überleitungsrechnung hat ein Unternehmen den Gesamtbetrag der undiskontierten erwarteten Kreditverluste beim erstmaligen Ansatz von finanziellen Vermögenswerten, die in der Berichtsperiode erstmalig angesetzt wurden, anzugeben.

- 35I Damit Abschlussadressaten die gemäß Paragraph 35H angegebenen Änderungen der Wertberichtigung verstehen können, hat ein Unternehmen zu erläutern, inwieweit signifikante Änderungen des Bruttobuchwerts der Finanzinstrumente in der Periode zu Änderungen der Wertberichtigung beigetragen haben. Für Finanzinstrumente mit den in Paragraph 35H(a)–(c) genannten Wertberichtigungen sind diese Angaben getrennt auszuweisen und müssen relevante qualitative wie quantitative Informationen umfassen. Beispiele für Änderungen des Bruttobuchwerts von Finanzinstrumenten, die zu Änderungen bei der Wertberichtigung beitragen, sind u. a.:
- a) Änderungen aufgrund von Finanzinstrumenten, die in der Berichtsperiode ausgereicht oder erworben wurden,
  - b) die Änderung der vertraglichen Zahlungsströme aus finanziellen Vermögenswerten, die gemäß IFRS 9 nicht zur Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte führt,
  - c) Änderungen aufgrund von Finanzinstrumenten, die in der Berichtsperiode ausgebucht wurden (einschließlich abgeschriebener Finanzinstrumente), und
  - d) Änderungen, die sich daraus ergeben, ob die Wertberichtigung in Höhe des erwarteten 12-Monats-Kreditverlusts oder in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird.
- 35J Damit die Abschlussadressaten sich ein Bild davon machen können, wie Änderungen bei den vertraglichen Zahlungsströmen aus finanziellen Vermögenswerten, die nicht zu einer Ausbuchung geführt haben, geartet sind, wie sie sich auswirken und welche Folgen solche Änderungen für die Bemessung der erwarteten Kreditverluste haben, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- a) die fortgeführten Anschaffungskosten vor der Änderung und den aus der Änderung resultierenden Nettogewinn oder -Verlust, der bei finanziellen Vermögenswerten ausgewiesen wurde, bei denen die vertraglichen Zahlungsströme in der Berichtsperiode geändert und deren Wertberichtigung in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wurde, und
  - b) den Bruttobuchwert zum Abschlussstichtag von finanziellen Vermögenswerten, die seit ihrem erstmaligen Ansatz zu einem Zeitpunkt geändert wurden, zu dem die Wertberichtigung in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wurde, und bei denen die Wertberichtigung in der Berichtsperiode auf die Höhe des erwarteten 12-Monats-Kreditverlusts umgestellt wurde.
- 35K Damit die Abschlussadressaten sich ein Bild davon machen können, wie sich Sicherheiten und andere Kreditbesicherungen auf die Höhe der erwarteten Kreditverluste auswirken, hat ein Unternehmen für jede Klasse von Finanzinstrumenten Folgendes anzugeben:
- a) den Betrag, der das maximale Ausfallrisiko, dem das Unternehmen am Abschlussstichtag ausgesetzt ist, am besten darstellt, wobei gehaltene Sicherheiten oder andere Kreditbesicherungen (z. B. Aufrechnungsvereinbarungen, die die Saldierungskriterien gemäß IAS 32 nicht erfüllen) nicht berücksichtigt werden,
  - b) eine Beschreibung der gehaltenen Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen, einschließlich:
    - i) einer Beschreibung der Art und Qualität der gehaltenen Sicherheiten,
    - ii) einer Erläuterung etwaiger signifikanter Änderungen in der Qualität dieser Sicherheiten oder sonstigen Kreditsicherheiten, die auf eine Verschlechterung oder auf Änderungen bei den Besicherungsrichtlinien des Unternehmens während der Berichtsperiode zurückzuführen sind, und
    - iii) Informationen über Finanzinstrumente, bei denen ein Unternehmen eine Wertberichtigung aufgrund der Sicherheiten nicht erfasst hat.
  - c) quantitative Informationen über die gehaltenen Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen (z. B. Quantifizierung, inwieweit das Ausfallrisiko durch die Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen verringert wird) für finanzielle Vermögenswerte, deren Bonität zum Abschlussstichtag beeinträchtigt ist.
- 35L Bei finanziellen Vermögenswerten, die während des Berichtszeitraums beschrieben wurden und noch einer Vollstreckungsmaßnahme unterliegen, hat ein Unternehmen den vertraglich ausstehenden Betrag anzugeben.

### Ausfallrisiko

- 35M Damit die Abschlussadressaten das Ausfallrisiko eines Unternehmens beurteilen und sich ein Bild von signifikanten Ausfallrisikokonzentrationen machen können, hat ein Unternehmen für jede Ausfallrisiko-Ratingklasse den Bruttobuchwert der finanziellen Vermögenswerte und das Ausfallrisiko bei Kreditzusagen und finanziellen Garantien anzugeben. Diese Angaben sind für folgende Finanzinstrumente getrennt auszuweisen:
- a) Finanzinstrumente, bei denen die Wertberichtigung in Höhe des erwarteten 12-Monats-Kreditverlusts bemessen wird,
  - b) Finanzinstrumente, bei denen die Wertberichtigung in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird und bei denen es sich handelt um
    - i) Finanzinstrumente, bei denen sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, es sich aber nicht um finanzielle Vermögenswerte mit beeinträchtigter Bonität handelt,
    - ii) finanzielle Vermögenswerte, deren Bonität zum Abschlussstichtag beeinträchtigt ist (es aber bei Erwerb oder Ausreichung noch nicht war), und
    - iii) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerte und Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen die Wertberichtigungen gemäß Paragraph 5.5.15 von IFRS 9 bemessen werden,
  - c) finanzielle Vermögenswerte mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität.
- 35N Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerten und Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen das Unternehmen Paragraph 5.5.15 von IFRS 9 anwendet, können die gemäß Paragraph 35M gemachten Angaben auf einer Wertberichtigungstabelle beruhen (siehe Paragraph B5.5.35 von IFRS 9).
- 36 Für alle Finanzinstrumente, die unter diesen IFRS fallen, auf die die Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 aber nicht angewandt werden, hat ein Unternehmen für jede Klasse von Finanzinstrumenten die Folgendes anzugeben:
- a) den Betrag, der das maximale Ausfallrisiko, dem das Unternehmen am Abschlussstichtag ausgesetzt ist, am besten darstellt, wobei gehaltene Sicherheiten oder andere Kreditbesicherungen (z. B. Aufrechnungsvereinbarungen, die die Saldierungskriterien gemäß IAS 32 nicht erfüllen) nicht berücksichtigt werden. Für Finanzinstrumente, deren Buchwert das maximale Ausfallrisiko am besten darstellt, ist diese Angabe nicht erforderlich.
  - b) eine Beschreibung der gehaltenen Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen sowie ihrer finanziellen Auswirkung (z. B. Quantifizierung, inwieweit das Ausfallrisiko durch die Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen verringert wird) in Bezug auf den Betrag, der das maximale Ausfallrisiko am besten darstellt (ob gemäß (a) angegeben oder durch den Buchwert eines Finanzinstruments dargestellt).
  - c) [gestrichen]
  - d) [gestrichen]
- 37 [gestrichen]

### Sicherheiten und andere erhaltene Kreditbesicherungen

- 38 Wenn ein Unternehmen in der Berichtsperiode durch Inbesitznahme von Sicherheiten, die es in Form von Sicherungsgegenständen hält, oder durch Inanspruchnahme anderer Kreditbesicherungen (wie Garantien) finanzielle und nicht-finanzielle Vermögenswerte erhält und diese den Ansatzkriterien in anderen IFRS entsprechen, so hat das Unternehmen für solche zum Abschlussstichtag gehaltene Vermögenswerte Folgendes anzugeben:
- a) Art und Buchwert der Vermögenswerte und
  - b) für den Fall, dass die Vermögenswerte nicht leicht liquidierbar sind, seine Richtlinien, um derartige Vermögenswerte zu veräußern oder sie in seinem Geschäftsbetrieb einzusetzen.

*Liquiditätsrisiko*

- 39 Die Angaben des Unternehmens müssen Folgendes enthalten:
- a) eine Fälligkeitsanalyse für nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten (einschließlich bereits gewährter finanzieller Garantien), aus der die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten hervorgehen.
  - b) eine Fälligkeitsanalyse für derivative finanzielle Verbindlichkeiten. Bei derivativen finanziellen Verbindlichkeiten, bei denen die vertraglichen Restlaufzeiten für das Verständnis des für die Zahlungsströme festgelegten Zeitbands (siehe Paragraph B11B) essenziell sind, muss die Fälligkeitsanalyse die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten umfassen.
  - c) eine Beschreibung, wie das mit (a) und (b) verbundene Liquiditätsrisiko gesteuert wird.

*Marktrisiko**Sensitivitätsanalyse*

- 40 Sofern ein Unternehmen Paragraph 41 nicht erfüllt, hat es Folgendes anzugeben:
- a) eine Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem ein Unternehmen zum Abschlussstichtag ausgesetzt ist und aus der hervorgeht, wie sich Änderungen der relevanten Risikoparameter, die zu diesem Zeitpunkt angemessenerweise für möglich gehalten wurden, auf Gewinn oder Verlust und Eigenkapital ausgewirkt hätten,
  - b) die Methoden und Annahmen, die zur Erstellung der Sensitivitätsanalyse verwendet wurden, und
  - c) Änderungen an den verwendeten Methoden und Annahmen im Vergleich zur vorangegangenen Berichtsperiode sowie die Gründe für diese Änderungen.
- 41 Wenn ein Unternehmen eine Sensitivitätsanalyse, wie eine Value-at-Risk-Analyse, erstellt, die die gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen den Risikoparametern (z. B. Zinssätze und Wechselkurse) widerspiegelt, und diese zur Steuerung der finanziellen Risiken verwendet, kann es diese Sensitivitätsanalyse anstelle der in Paragraph 40 genannten Analyse verwenden. Weiterhin sind folgende Angaben zu machen:
- a) eine Erklärung der für die Erstellung dieser Sensitivitätsanalyse verwendeten Methoden und der Hauptparameter und Annahmen, die der Analyse zugrunde liegen, und
  - b) eine Erläuterung der Zielsetzung, die mit der verwendeten Methode verfolgt wird, und der Einschränkungen, die dazu führen können, dass die Informationen die beizulegenden Zeitwerte der betreffenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nicht vollständig widerspiegeln.

*Weitere Angaben zum Marktrisiko*

- 42 Wenn die gemäß den Paragraphen 40 oder 41 zur Verfügung gestellten Sensitivitätsanalysen für den Risikogehalt eines Finanzinstruments nicht repräsentativ sind (da beispielsweise das Risiko zum Jahresende nicht das Risiko während des Jahres widerspiegelt), hat das Unternehmen diese Tatsache sowie die Gründe anzugeben, weshalb es diese Sensitivitätsanalysen für nicht repräsentativ hält.

*ÜBERTRAGUNGEN FINANZIELLER VERMÖGENSWERTE*

- 42A Die in den Paragraphen 42B–42H festgelegten Angabepflichten bei Übertragungen finanzieller Vermögenswerte ergänzen die sonstigen Angabepflichten dieses IFRS. Ein Unternehmen hat die in den Paragraphen 42B–42H verlangten Angaben in einer einzelnen Anhangangabe in seinem Abschluss darzustellen. Die verlangten Angaben sind unabhängig vom Übertragungszeitpunkt für alle übertragenen finanziellen Vermögenswerte, die nicht ausgebucht wurden, sowie für jedes zum Abschlussstichtag bestehende anhaltende Engagement an einem übertragenen Vermögenswert zu machen. Für die Zwecke der in den genannten Paragraphen festgelegten Angabepflichten ist eine vollständige oder teilweise Übertragung eines finanziellen Vermögenswerts (des übertragenen finanziellen Vermögenswerts) dann und nur dann gegeben, wenn das Unternehmen entweder
- a) sein vertragliches Anrecht auf den Bezug der Zahlungsströme aus diesem finanziellen Vermögenswert überträgt oder
  - b) sein vertragliches Anrecht auf den Bezug der Zahlungsströme aus diesem finanziellen Vermögenswert zwar behält, sich im Rahmen einer Vereinbarung aber vertraglich zur Weiterreichung der Zahlungsströme an einen oder mehrere Empfänger verpflichtet.

- 42B Die von einem Unternehmen gemachten Angaben müssen die Abschlussadressaten in die Lage versetzen,
- a) die Beziehung zwischen übertragenen finanziellen Vermögenswerten, die nicht vollständig ausgebucht werden, und den zugehörigen Verbindlichkeiten zu verstehen und
  - b) die Art des anhaltenden Engagements des Unternehmens an den ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten und die damit verbundenen Risiken zu beurteilen.

42C Für die Zwecke der in den Paragraphen 42E–42H festgelegten Angabepflichten hat ein Unternehmen ein anhaltendes Engagement an einem übertragenen finanziellen Vermögenswert, wenn es bei der Übertragung ein oder mehrere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen aus dem übertragenen finanziellen Vermögenswert behält oder ihm neue vertragliche Rechte oder Verpflichtungen in Bezug auf den übertragenen finanziellen Vermögenswert entstehen. Für die Zwecke der in den Paragraphen 42E–42H festgelegten Angabepflichten stellen folgende Sachverhalte kein anhaltendes Engagement dar:

- a) normale Zusicherungen und Gewährleistungen im Zusammenhang mit betrügerischer Übertragung und Konzepten von Angemessenheit, gutem Glauben und redlichem Geschäftsgebahren, die eine Übertragung infolge eines Gerichtsverfahrens unwirksam machen könnten,
- b) Termin-, Options- und andere Geschäfte zum Rückkauf des übertragenen finanziellen Vermögenswerts, bei denen der Vertragspreis (oder Ausübungspreis) der beizulegende Zeitwert des übertragenen finanziellen Vermögenswerts ist, oder
- c) eine Vereinbarung, bei der ein Unternehmen sein vertragliches Anrecht auf den Bezug der Zahlungsströme aus einem finanziellen Vermögenswert behält, sich aber vertraglich zur Weiterreichung der Zahlungsströme an ein oder mehrere Unternehmen verpflichtet, und die die in Paragraph 3.2.5(a)–(c) von IFRS 9 genannten Bedingungen erfüllt.

#### **Übertragene finanzielle Vermögenswerte, die nicht vollständig ausgebucht werden**

42D Ein Unternehmen kann finanzielle Vermögenswerte so übertragen haben, dass keiner von ihnen oder nur ein Teil die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt. Zur Erreichung der in Paragraph 42B(a) genannten Zielsetzungen hat ein Unternehmen an jedem Abschlussstichtag für jede Klasse übertragener finanzieller Vermögenswerte, die nicht vollständig ausgebucht werden, Folgendes anzugeben:

- a) Art der übertragenen Vermögenswerte,
- b) Art der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen, die für das Unternehmen bestehen,
- c) eine Beschreibung der Art der Beziehung zwischen den übertragenen Vermögenswerten und den zugehörigen Verbindlichkeiten, einschließlich sich aus der Übertragung ergebender Beschränkungen hinsichtlich der Verwendung der übertragenen Vermögenswerte durch das berichtende Unternehmen,
- d) wenn die Vertragspartei(en) der zugehörigen Verbindlichkeiten nur Rückgriff auf die übertragenen Vermögenswerte nehmen kann (können), eine Aufstellung, aus der der beizulegende Zeitwert der übertragenen Vermögenswerte, der beizulegende Zeitwert der zugehörigen Verbindlichkeiten und die Nettoposition (die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der übertragenen Vermögenswerte und der zugehörigen Verbindlichkeiten) ersichtlich sind,
- e) wenn das Unternehmen alle übertragenen Vermögenswerte weiterhin ansetzt, die Buchwerte der übertragenen Vermögenswerte und der zugehörigen Verbindlichkeiten,
- f) wenn das Unternehmen die Vermögenswerte weiterhin nach Maßgabe seines anhaltenden Engagements ansetzt (siehe Paragraphen 3.2.6(c)(ii) und 3.2.16 von IFRS 9), den Gesamtbuchwert der ursprünglichen Vermögenswerte vor der Übertragung, den Buchwert der weiterhin angesetzten Vermögenswerte sowie den Buchwert der zugehörigen Verbindlichkeiten.

#### **Übertragene finanzielle Vermögenswerte, die vollständig ausgebucht werden**

42E Zur Erreichung der in Paragraph 42B(b) genannten Zielsetzungen hat ein Unternehmen, wenn es übertragene finanzielle Vermögenswerte vollständig ausbucht, aber ein anhaltendes Engagement daran behält (siehe Paragraph 3.2.6(a) und (c)(i) von IFRS 9), an jedem Abschlussstichtag für jede Art von anhaltendem Engagement zumindest Folgendes anzugeben:

- a) den Buchwert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die in der Bilanz des Unternehmens angesetzt sind und sein anhaltendes Engagement an den ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten darstellen, und die Posten, in denen der Buchwert dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erfasst ist.
- b) den beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die das anhaltende Engagement des Unternehmens an den ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten darstellen.
- c) den Betrag, der das maximale Verlustrisiko des Unternehmens aufgrund seines anhaltenden Engagements an den ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten am besten darstellt, sowie Angaben darüber, wie das maximale Verlustrisiko bestimmt wird,
- d) die nicht abgezinsten Mittelabflüsse, die für den Rückkauf ausgebuchter finanzieller Vermögenswerte erforderlich wären oder sein können (z. B. der Ausübungspreis bei einer Optionsvereinbarung), oder andere Beträge, die in Bezug auf die übertragenen Vermögenswerte an den Empfänger zu zahlen sind. Sind die Mittelabflüsse variabel, sollte der angegebene Betrag auf den Gegebenheiten am jeweiligen Abschlussstichtag basieren.
- e) eine Fälligkeitsanalyse für die nicht abgezinsten Mittelabflüsse, die für den Rückkauf der ausgebuchten finanziellen Vermögenswerte erforderlich wären oder sein können, oder andere Beträge, die in Bezug auf die übertragenen Vermögenswerte an den Empfänger zu zahlen sind, aus der die vertraglichen Restlaufzeiten des anhaltenden Engagements des Unternehmens hervorgehen.
- f) qualitative Informationen zur Erläuterung und Stützung der unter (a)–(e) verlangten Angaben.
- 42F Hat ein Unternehmen mehr als eine Art von anhaltendem Engagement an einem ausgebuchten finanziellen Vermögenswert, darf es die in Paragraph 42E verlangten Angaben für diesen Vermögenswert zusammenfassen und als eine Art von anhaltendem Engagement ausweisen.
- 42G Darüber hinaus ist für jede Art von anhaltendem Engagement Folgendes anzugeben:
- a) den zum Zeitpunkt der Übertragung der Vermögenswerte erfassten Gewinn oder Verlust,
- b) die Erträge und Aufwendungen (in der Berichtsperiode und kumulativ) aus dem anhaltenden Engagement des Unternehmens an den ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten (wie Änderungen des beizulegenden Zeitwerts derivativer Finanzinstrumente),
- c) falls der Gesamtbetrag der in einer Berichtsperiode angefallenen Erlöse aus Übertragungen (die die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllen) sich nicht gleichmäßig über die Berichtsperiode verteilt (wenn beispielsweise ein wesentlicher Teil des Gesamtbetrags der Übertragungsaktivitäten in den letzten Tagen einer Berichtsperiode anfällt),
- i) den Zeitraum mit der höchsten Übertragungsaktivität innerhalb dieser Berichtsperiode (z. B. die letzten fünf Tage vor dem Abschlussstichtag),
- ii) den Betrag (z. B. zugehörige Gewinne oder Verluste), der in diesem Zeitraum der Berichtsperiode aufgrund von Übertragungsaktivitäten erfasst wurde, und
- iii) den Gesamtbetrag der Erlöse aus Übertragungsaktivitäten in diesem Zeitraum der Berichtsperiode.

Diese Informationen sind für jede Periode zu liefern, für die eine Gesamtergebnisrechnung erstellt wird.

#### **Zusatzinformationen**

- 42H Ein Unternehmen hat alle Zusatzinformationen zu liefern, die es zur Erreichung der in Paragraph 42B in Bezug auf Angaben genannten Zielsetzungen für notwendig hält.

## ERSTMALIGE ANWENDUNG VON IFRS 9

42I In der Berichtsperiode, in die der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 fällt, hat das Unternehmen für jede Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten mit Stand zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung Folgendes anzugeben:

- a) die ursprüngliche Bewertungskategorie und den ursprünglichen Buchwert, die gemäß IAS 39 oder gemäß einer früheren Fassung von IFRS 9 bestimmt wurden (wenn der vom Unternehmen für die Anwendung von IFRS 9 gewählte Ansatz für verschiedene Vorschriften mehr als einen Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung umfasst),
- b) die neue Bewertungskategorie und den neuen Buchwert, die gemäß IFRS 9 bestimmt wurden,
- c) den Betrag jeglicher in der Bilanz angesetzter finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten, die zuvor als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert waren, es nun aber nicht mehr sind, wobei zwischen denjenigen zu unterscheiden ist, die gemäß IFRS 9 umgegliedert werden müssen, und denjenigen, bei denen sich das Unternehmen dafür entscheidet, die Umgliederung zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung vorzunehmen.

Nach Paragraph 7.2.2 von IFRS 9 kann die Umstellung in Abhängigkeit davon, welchen Ansatz das Unternehmen für die Anwendung von IFRS 9 gewählt hat, mit mehr als einen Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung verbunden sein. Daher kann dieser Paragraph dazu führen, dass zu mehr als einem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung Angaben gemacht werden. Diese quantitativen Angaben sind vom Unternehmen tabellarisch darzustellen, es sein denn, ein anderes Format ist angemessener.

42J In der Berichtsperiode, in die der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 fällt, hat das Unternehmen qualitative Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten das Verständnis von Folgendem ermöglichen:

- a) wie das Unternehmen die Einstufungsvorschriften von IFRS 9 auf diejenigen finanziellen Vermögenswerte angewandt hat, deren Einstufung sich aufgrund der Anwendung von IFRS 9 geändert hat,
- b) die Gründe für eine Designation oder Aufhebung der Designation von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung.

Nach Paragraph 7.2.2 von IFRS 9 kann die Umstellung in Abhängigkeit davon, welchen Ansatz das Unternehmen für die Anwendung von IFRS 9 gewählt hat, mit mehr als einen Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung verbunden sein. Daher kann dieser Paragraph dazu führen, dass zu mehr als einem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung Angaben gemacht werden.

42K In der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen erstmals die Einstufungs- und Bewertungsvorschriften für finanzielle Vermögenswerte von IFRS 9 anwendet (d. h. wenn das Unternehmen bei finanziellen Vermögenswerten von IAS 39 auf IFRS 9 umstellt), hat es gemäß Paragraph 7.2.15 von IFRS 9 die in den Paragraphen 42L–42O des vorliegenden IFRS verlangten Angaben darzustellen.

42L Wenn Paragraph 42K dies verlangt, hat ein Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 die Änderungen bei der Einstufung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten anzugeben, und zwar aufgeschlüsselt nach:

- a) den Änderungen der Buchwerte, die auf die nach IAS 39 bestimmten Bewertungskategorien (d. h. nicht durch eine Änderung des Bewertungsmaßstabs bei der Umstellung auf IFRS 9) zurückzuführen sind, und
- b) den Änderungen bei den Buchwerten, die auf eine Änderung des Bewertungsmaßstabs bei der Umstellung auf IFRS 9 zurückzuführen sind.

Nach der Berichtsperiode eines Geschäftsjahrs, in dem das Unternehmen erstmals die Einstufungs- und Bewertungsvorschriften für finanzielle Vermögenswerte von IFRS 9 anwendet, müssen die in diesem Paragraphen verlangten Angaben nicht gemacht werden.

42M Wenn Paragraph 42K dies verlangt, hat ein Unternehmen für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die umgegliedert wurden und nunmehr zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, und für finanzielle Vermögenswerte, die infolge der Umstellung auf IFRS 9 von erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet in die Kategorie zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet umgegliedert wurden, Folgendes anzugeben:

- a) den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte oder finanziellen Verbindlichkeiten am Abschlussstichtag und
- b) den Gewinn oder Verlust aus der Veränderung des beizulegenden Zeitwerts, der ohne Umgliederung der finanziellen Vermögenswerte oder finanziellen Verbindlichkeiten während der Berichtsperiode erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis erfasst worden wäre.

Nach der Berichtsperiode eines Geschäftsjahrs, in dem das Unternehmen erstmals die Einstufungs- und Bewertungsvorschriften für finanzielle Vermögenswerte von IFRS 9 anwendet, müssen die in diesem Paragraphen verlangten Angaben nicht gemacht werden.

42N Wenn Paragraph 42K dies verlangt, hat ein Unternehmen für finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die infolge der Umstellung auf IFRS 9 aus der Kategorie erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet umgegliedert wurden, Folgendes anzugeben:

- a) den Effektivzinssatz, der zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestimmt wurde, und
- b) die erfassten Zinserträge oder -aufwendungen.

Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als neuen Bruttobuchwert ansetzt (siehe Paragraph 7.2.11 von IFRS 9), müssen die im vorliegenden Paragraphen verlangten Angaben bis zur Ausbuchung für jede Berichtsperiode gemacht werden. Ansonsten müssen die in diesem Paragraphen verlangten Angaben nach der Berichtsperiode eines Geschäftsjahrs, in dem das Unternehmen erstmals die Einstufungs- und Bewertungsvorschriften für finanzielle Vermögenswerte von IFRS 9 anwendet, nicht gemacht werden.

42O Wenn ein Unternehmen die in den Paragraphen 42K–42N genannten Angaben darstellt, müssen diese sowie die Angaben gemäß Paragraph 25 des vorliegenden IFRS eine Überleitung von

- a) den gemäß IAS 39 und IFRS 9 dargestellten Bewertungskategorien auf
- b) die Klasse der Finanzinstrumente

zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ermöglichen.

42P Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Abschnitts 5.5 von IFRS 9 hat ein Unternehmen Angaben zu machen, die eine Überleitung vom Endbetrag der Wertberichtigungen gemäß IAS 39 und den Rückstellungen gemäß IAS 37 auf den gemäß IFRS 9 bestimmten Anfangsbetrag der Wertberichtigungen ermöglichen. Bei finanziellen Vermögenswerten sind diese Angaben anhand der zugehörigen Bewertungskategorien der finanziellen Vermögenswerte gemäß IAS 39 und IFRS 9 zu machen, wobei die Auswirkung der Änderungen der Bewertungskategorie auf die Wertberichtigung zu diesem Zeitpunkt separat auszuweisen sind.

42Q In der Berichtsperiode, in die der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 fällt, muss ein Unternehmen die Beträge der Abschlussposten, die gemäß den Einstufungs- und Bewertungsvorschriften (einschließlich der Vorschriften für die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten zu fortgeführten Anschaffungskosten und die Wertminderungsvorschriften in den Abschnitten 5.4 und 5.5 von IFRS 9) der folgenden Standards hätten angegeben werden müssen, nicht angeben:

- a) IFRS 9 für frühere Berichtsperioden und
- b) IAS 39 für die aktuelle Berichtsperiode.

42R Ist es für ein Unternehmen nach Paragraph 7.2.4 von IFRS 9 zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung undurchführbar (im Sinne von IAS 8), den geänderten Zeitwert des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 auf der Grundlage der beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, hat es die Eigenschaften dieses finanziellen Vermögenswerts hinsichtlich seiner vertraglichen Zahlungsströme auf der Grundlage der bei seinem erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, ohne die Vorschriften zur Änderung des Zeitwerts des Geldes in den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 zu berücksichtigen. Bei finanziellen Vermögenswerten, deren Eigenschaften hinsichtlich ihrer vertraglichen Zahlungsströme auf der Grundlage der beim erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umstände beurteilt wurden, ohne die Vorschriften zur Änderung des Zeitwerts des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 zu berücksichtigen, hat das Unternehmen den Buchwert am Abschlussstichtag bis zur Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte anzugeben.

- 42S Ist es für ein Unternehmen nach Paragraph 7.2.5 von IFRS 9 zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung undurchführbar (im Sinne von IAS 8) zu beurteilen, ob der beizulegende Zeitwert einer Vorfälligkeitsregelung gemäß Paragraph B4.1.12(d) von IFRS 9 ausgehend von den beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umständen nicht signifikant war, hat es die Eigenschaften dieses finanziellen Vermögenswerts hinsichtlich seiner vertraglichen Zahlungsströme ausgehend von den beim erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umständen zu beurteilen, ohne die Ausnahme für Vorfälligkeitsregelungen in Paragraph B4.1.12 von IFRS 9 zu berücksichtigen. Bei finanziellen Vermögenswerten, deren Eigenschaften hinsichtlich ihrer vertraglichen Zahlungsströme auf der Grundlage der beim erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umstände beurteilt wurden, ohne die Ausnahme für Vorfälligkeitsregelungen gemäß Paragraph B4.1.12 von IFRS 9 zu berücksichtigen, hat das Unternehmen den Buchwert am Abschlussstichtag bis zur Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte anzugeben.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 43 Dieser IFRS ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2007 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 44 Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf vor dem 1. Januar 2006 beginnende Geschäftsjahre an, sind Vergleichsinformationen für die in den Paragraphen 31–42 verlangten Angaben über Art und Ausmaß der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken nicht erforderlich.
- 44A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Zusätzlich dazu wurden die Paragraphen 20, 21, 23(c) und (d), 27(c) und B5 von Anhang B geändert. 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 ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderungen anzuwenden.
- 44B Durch IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 3(c) gestrichen. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderung anzuwenden. Die Änderung gilt jedoch nicht für bedingte Gegenleistungen, die auf einen Unternehmenszusammenschluss zurückzuführen sind, bei dem der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung von IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) liegt. Eine solche Gegenleistung ist stattdessen gemäß den Paragraphen 65A–65E von IFRS 3 (in der 2010 geänderten Fassung) zu bilanzieren.
- 44C Die Änderung in Paragraph 3 ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* (Änderungen an IAS 32 und IAS 1), veröffentlicht im Februar 2008, auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch die Änderung in Paragraph 3 anzuwenden.
- 44D Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 3(a) 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 ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben und auch die Änderungen an Paragraph 1 von IAS 28, Paragraph 1 von IAS 31 und Paragraph 4 von IAS 32, veröffentlicht im Mai 2008, auf dieses Geschäftsjahr anzuwenden. Ein Unternehmen darf die Änderung prospektiv anwenden.
- 44E [gestrichen]
- 44F [gestrichen]
- 44G Durch *Verbesserte Angaben zu Finanzinstrumenten* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im März 2009, wurden die Paragraphen 27, 39 und B11 geändert und die Paragraphen 27A, 27B, B10A und B11A–B11F eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Die darin verlangten Angaben müssen nicht vorgelegt werden für
- a) Jahres- oder Zwischenperioden, einschließlich Bilanzen, die innerhalb einer vor dem 31. Dezember 2009 endenden jährlichen Vergleichsperiode dargestellt werden, oder
  - b) Bilanzen zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode mit Stichtag vor dem 31. Dezember 2009.

Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben <sup>(47)</sup>.

44H–44I [gestrichen]

- 44J) Mit der im Mai 2023 veröffentlichten Verlautbarung *Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen*, mit der auch IAS 7 geändert wurde, wird Paragraph B11F geändert. Wendet ein Unternehmen die Änderungen an IAS 7 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 44K) Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurde Paragraph 44B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 44L) Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurden Paragraph 32A eingefügt und die Paragraphen 34 und 36–38 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 44M) Durch *Angaben — Übertragung finanzieller Vermögenswerte* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im Oktober 2010, wurden Paragraph 13 gestrichen und die Paragraphen 42A–42H und B29–B39 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen ab einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben. Für Berichtsperioden, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen liegen, müssen die darin verlangten Angaben nicht vorgelegt werden.
- 44N) [gestrichen]
- 44O) Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 3 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 44P) Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 3, 28 und 29 sowie Anhang A geändert und die Paragraphen 27–27B gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44Q) Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 27B geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 in der im Juni 2011 geänderten Fassung an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 44R) Durch *Angaben — Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im Dezember 2011, wurden die Paragraphen 13A–13F sowie B40–B53 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Die darin verlangten Angaben sind rückwirkend zu machen.
- 44S–44W [gestrichen]
- 44X) Durch *Investmentgesellschaften* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27), veröffentlicht im Oktober 2012, wurde Paragraph 3 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung von *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 44Y) [gestrichen]
- 44Z) Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurden die Paragraphen 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, Anhang A und die Paragraphen B1, B5, B9, B10, B22 und B27 geändert, die Paragraphen 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 und Anhang D gestrichen und die Paragraphen 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA und B8A–B8J eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden. Auf Vergleichsinformationen für Perioden vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 müssen diese Änderungen nicht angewendet werden.

<sup>(47)</sup> Paragraph 44G wurde aufgrund der Verlautbarung *Begrenzte Befreiung erstmaliger Anwender von Vergleichsangaben nach IFRS 7* (Änderung an IFRS 1), veröffentlicht im Januar 2010, geändert. Diese Änderung wurde vom Board zur Klarstellung seiner Schlussfolgerungen und der beabsichtigten Übergangsvorschriften für *Verbesserte Angaben zu Finanzinstrumenten* (Änderungen an IFRS 7) vorgenommen.

- 44ZA Nach Paragraph 7.1.2 von IFRS 9 kann sich ein Unternehmen für Geschäftsjahre vor dem 1. Januar 2018 dafür entscheiden, nur die Vorschriften für die Darstellung der Gewinne und Verluste aus finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, gemäß den Paragraphen 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 und B5.7.5–B5.7.20 früher anzuwenden, die anderen Vorschriften von IFRS 9 aber nicht anzuwenden. Wenn sich ein Unternehmen dafür entscheidet, nur diese Paragraphen von IFRS 9 anzuwenden, hat es dies anzugeben und die in den Paragraphen 10–11 dieses IFRS (in der durch IFRS 9 (2010)geänderten Fassung) genannten zugehörigen Angaben fortlaufend zu machen.
- 44AA Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurden die Paragraphen 44R und B30 geändert und Paragraph B30A eingefügt. Diese Änderungen sind rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen; die Änderungen an den Paragraphen B30 und B30A müssen jedoch nicht auf Berichtsperioden angewandt werden, die vor dem Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung der Änderungen beginnen. Eine frühere Anwendung der Änderungen an den Paragraphen 44R, B30 und B30A ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 44BB Durch *Angabeninitiative* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Dezember 2014, wurden die Paragraphen 21 und B5 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 44CC Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 29 und B11D geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44DD Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 3, 8 und 29 geändert und Paragraph 30 gestrichen. Durch *Änderungen an IFRS 17*, veröffentlicht im Juni 2020, wurde Paragraph 3 weiter geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44EE Durch *Reform der Referenzzinssätze* (Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7), veröffentlicht im September 2019, wurden die Paragraphen 24H und 44FF eingefügt. Wendet ein Unternehmen die Änderungen an IFRS 9 oder IAS 39 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44FF In dem Berichtszeitraum, in dem ein Unternehmen erstmals *Reform der Referenzzinssätze*, veröffentlicht im September 2019, anwendet, muss das Unternehmen die in Paragraph 28(f) von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* verlangten quantitativen Angaben nicht darstellen.
- 44GG Durch *Reform der Referenzzinssätze — Phase 2* (Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16), veröffentlicht im August 2020, wurden die Paragraphen 24I–24J und 44HH eingefügt. Wenn ein Unternehmen die Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 oder IFRS 16 anwendet, sind auch diese Änderungen anzuwenden.
- 44HH In der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen erstmals *Reform der Referenzzinssätze — Phase 2* anwendet, muss es die in Paragraph 28(f) von IAS 8 verlangten Angaben nicht machen.
- 44II Mit der Verlautbarung *Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*, veröffentlicht im Februar 2021, mit der IAS 1 und das IFRS-Leitliniendokument 2 *Fällen von Wesentlichkeitsentscheidungen* geändert werden, wurden die Paragraphen 21 und B5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.

## RÜCKNAHME VON IAS 30

- 45 Dieser IFRS ersetzt IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen*.

*Anhang A***Definitionen**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

<b>Ausfallrisiko</b>	Die Gefahr, dass ein Vertragspartner bei einem Geschäft über ein Finanzinstrument bei dem anderen Partner finanzielle Verluste verursacht, indem er seinen Verpflichtungen nicht nachkommt.
<b>Ausfallrisiko-Ratingklassen</b>	Rating des Ausfallrisikos basierend auf dem Risiko eines Ausfalls bei dem Finanzinstrument.
<b>Währungsrisiko</b>	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme aus einem Finanzinstrument aufgrund von Wechselkursänderungen verändern.
<b>Zinsänderungsrisiko</b>	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme aus einem Finanzinstrument aufgrund von Marktzinsschwankungen verändern.
<b>Liquiditätsrisiko</b>	Das Risiko, dass ein Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, die im Zusammenhang mit den finanziellen Verbindlichkeiten eingegangenen Verpflichtungen durch Lieferung von Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zu erfüllen.
<b>Darlehensverbindlichkeiten</b>	Darlehensverbindlichkeiten sind finanzielle Verbindlichkeiten mit Ausnahme kurzfristiger Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die den üblichen Zahlungsfristen unterliegen.
<b>Marktrisiko</b>	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme aus einem Finanzinstrument aufgrund von Marktpreisschwankungen verändern. Das Marktrisiko beinhaltet drei Arten von Risiken: <b>Währungsrisiko</b> , <b>Zinsänderungsrisiko</b> und <b>sonstiges Preisrisiko</b> .
<b>Sonstiges Preisrisiko</b>	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme aus einem Finanzinstrument aufgrund von Marktpreisschwankungen (mit Ausnahme solcher, die durch das <b>Zinsänderungs-</b> oder <b>Währungsrisiko</b> hervorgerufen werden) verändern, sei es, dass diese Änderungen durch spezifische Faktoren des einzelnen Finanzinstruments oder seinem Emittenten oder durch Faktoren, die sich auf alle am Markt gehandelten ähnlichen Finanzinstrumente auswirken, bedingt sind.

Die folgenden Begriffe sind in Paragraph 11 von IAS 32, Paragraph 9 von IAS 39, Anhang A von IFRS 9 oder Anhang A von IFRS 13 definiert und werden im vorliegenden IFRS in der in IAS 32, IAS 39, IFRS 9 bzw. IFRS 13 angegebenen Bedeutung verwendet:

- Fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit,
- Vertragsvermögenswert,
- Finanzielle Vermögenswerte mit beeinträchtigter Bonität,
- Ausbuchung,

- 
- Derivat,
  - Dividenden,
  - Effektivzinsmethode,
  - Eigenkapitalinstrument,
  - Erwartete Kreditverluste,
  - Beizulegender Zeitwert,
  - Finanzieller Vermögenswert,
  - Finanzielle Garantie,
  - Finanzinstrument,
  - Finanzielle Verbindlichkeit,
  - Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeit,
  - Erwartete Transaktion,
  - Bruttobuchwert eines finanziellen Vermögenswerts,
  - Sicherungsinstrument,
  - Zu Handelszwecken gehalten,
  - Wertminderungsaufwand oder -ertrag,
  - Wertberichtigung,
  - Überfällig,
  - Finanzielle Vermögenswerte mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität,
  - Zeitpunkt der Neueinstufung,
  - Marktüblicher Kauf oder Verkauf.

## Anhang B

**Anwendungsleitlinien**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

## KLASSEN VON FINANZINSTRUMENTEN UND UMFANG DER ANGABEPFLICHTEN (PARAGRAPH 6)

- B1 Nach Paragraph 6 muss ein Unternehmen Finanzinstrumente in Klassen einordnen, die der Art der veröffentlichten Angaben angemessen sind und den Eigenschaften dieser Finanzinstrumente Rechnung tragen. Die in Paragraph 6 beschriebenen Klassen werden vom Unternehmen bestimmt und unterscheiden sich somit von den in IFRS 9 genannten Kategorien von Finanzinstrumenten (in denen festgelegt ist, wie Finanzinstrumente bewertet werden und wie die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfasst werden).
- B2 Bei der Bestimmung von Klassen von Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen zumindest
- a) zwischen Finanzinstrumenten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten, und Finanzinstrumenten, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zu unterscheiden,
  - b) die nicht unter diesen IFRS fallenden Finanzinstrumente als gesonderte Klasse(n) zu behandeln.
- B3 Ein Unternehmen entscheidet angesichts der individuellen Umstände, wie viele Details es angibt, um die Vorschriften dieses IFRS zu erfüllen, wie viel Gewicht es auf die verschiedenen Aspekte dieser Vorschriften legt und wie es Informationen zusammenfasst, um das Gesamtbild darzustellen, ohne dabei Informationen mit unterschiedlichen Eigenschaften zu kombinieren. Es ist notwendig abzuwägen zwischen einer Überfrachtung des Abschlusses mit übermäßigen Details, die dem Abschlussadressaten möglicherweise wenig nutzen, und der Überdeckung wichtiger Informationen durch zu große Verdichtung. So darf ein Unternehmen beispielsweise wichtige Informationen nicht dadurch überdecken, dass es sie unter zahlreichen unbedeutenden Details aufführt. Auch darf ein Unternehmen Informationen nicht so zusammenfassen, dass wichtige Unterschiede zwischen einzelnen Geschäftsvorfällen oder damit verbundenen Risiken überdeckt werden.
- B4 [gestrichen]

**Weitere Angaben — Rechnungslegungsmethoden (Paragraph 21)**

- B5 In Paragraph 21 werden wesentliche Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden verlangt, wozu Informationen über die bei der Erstellung des Abschlusses herangezogene(n) Bewertungsgrundlage(n) für Finanzinstrumente zählen dürften. Für Finanzinstrumente können diese Angaben folgende Informationen umfassen:
- a) bei finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind,
    - i) die Art der finanziellen Verbindlichkeiten, die das Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat,
    - ii) die Kriterien für eine solche Designation dieser finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz und
    - iii) wie das Unternehmen die in Paragraph 4.2.2 von IFRS 9 genannten Bedingungen für eine solche Designation erfüllt hat.
  - aa) bei finanziellen Vermögenswerten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind,
    - i) die Art der finanziellen Vermögenswerte, die das Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat, und
    - ii) wie das Unternehmen die in Paragraph 4.1.5 von IFRS 9 genannten Kriterien für eine solche Designation erfüllt hat.
  - b) [gestrichen]
  - c) ob ein marktüblicher Kauf oder Verkauf von finanziellen Vermögenswerten zum Handelstag oder zum Erfüllungstag bilanziert wird (siehe Paragraph 3.1.2 von IFRS 9).

- d) [gestrichen]
- e) wie Nettogewinne oder -verluste aus jeder Kategorie von Finanzinstrumenten bestimmt werden (siehe Paragraph 20(a)), ob beispielsweise die Nettogewinne oder -verluste aus Posten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, Zins- oder Dividenderträge enthalten.
- f) [gestrichen]
- g) [gestrichen]

Paragraph 122 von IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) verlangt ferner, dass Unternehmen zusammen mit den wesentlichen Angaben zu Rechnungslegungsmethoden oder sonstigen Erläuterungen auch über Ermessensentscheidungen Auskunft geben (mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen eingeflossen sind), die das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat und die die Beträge im Abschluss am Wesentlichsten beeinflussen.

#### ART UND AUSMASS VON RISIKEN, DIE SICH AUS FINANZINSTRUMENTEN ERGEBEN (PARAGRAPHEN 31–42)

- B6 Die in den Paragraphen 31–42 verlangten Angaben sind entweder im Abschluss oder mittels eines Querverweises vom Abschluss zu einer anderen Verlautbarung zu machen, wie beispielsweise einem Lage- oder Risikobericht, der den Abschlussadressaten zu denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie der Abschluss zur Verfügung steht. Ohne die durch einen Querverweis eingebrachten Informationen ist der Abschluss unvollständig.

#### Quantitative Angaben (Paragraph 34)

- B7 Paragraph 34(a) verlangt zusammengefasste quantitative Daten über die Risiken, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, die auf den Informationen beruhen, die dem Management in Schlüsselpositionen des Unternehmens intern erteilt werden. Setzt ein Unternehmen verschiedene Methoden zur Risikosteuerung ein, hat es die Angaben zu machen, die es durch die Methode(n), die die relevantesten und verlässlichsten Informationen liefern, erhalten hat. In IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* werden Relevanz und Zuverlässigkeit erörtert.
- B8 In Paragraph 34(c) werden Angaben über Risikokonzentrationen verlangt. Risikokonzentrationen entstehen bei Finanzinstrumenten mit ähnlichen Merkmalen, die ähnlich auf wirtschaftliche und sonstige Änderungen reagieren. Die Identifizierung von Risikokonzentrationen verlangt eine Ermessensausübung, bei der die individuellen Umstände des Unternehmens berücksichtigt werden. Die Angaben über Risikokonzentrationen umfassen
- a) eine Beschreibung der Art und Weise, wie das Management die Konzentrationen ermittelt,
  - b) eine Beschreibung des gemeinsamen Merkmals, das für jede Risikokonzentration charakteristisch ist (z. B. Vertragspartner, geografisches Gebiet, Währung oder Markt), und
  - c) den Gesamtbetrag der Risikoposition aller Finanzinstrumente, die dieses gemeinsame Merkmal aufweisen.

#### Ausfallrisikosteuerung (Paragraphen 35F–35G)

- B8A Paragraph 35F(b) verlangt Angaben darüber, wie ein Unternehmen den Ausfall bei verschiedenen Finanzinstrumenten definiert hat und aus welchen Gründen diese Definitionen gewählt wurden. Nach Paragraph 5.5.9 von IFRS 9 basiert die Bestimmung, ob über die Laufzeit erwartete Kreditverluste anzusetzen sind, darauf, ob sich das Risiko eines Ausfalls seit dem erstmaligen Ansatz erhöht hat. Die Informationen über die Ausfalldefinitionen eines Unternehmens, die den Abschlussadressaten dabei helfen, sich ein Bild davon zu machen, wie ein Unternehmen die Vorschriften von IFRS 9 zu erwarteten Kreditverlusten angewandt hat, können Folgendes umfassen:
- a) die qualitativen und quantitativen Faktoren, die bei der Ausfalldefinition berücksichtigt wurden,
  - b) ob auf verschiedene Arten von Finanzinstrumenten unterschiedliche Definitionen angewandt wurden, und
  - c) Annahmen hinsichtlich der Gesundungsrate (d. h. der Anzahl der finanziellen Vermögenswerte, die erneut bedient werden), nachdem bei dem finanziellen Vermögenswert ein Ausfall eingetreten ist.

B8B Um den Abschlussadressaten bei der Beurteilung der Umschuldungs- und Änderungsrichtlinien eines Unternehmens zu helfen, werden in Paragraph 35F(f)(i) Informationen darüber verlangt, wie ein Unternehmen den Umfang überwacht, in dem die bislang gemäß Paragraph 35F(f)(i) angegebene Wertberichtigung bei finanziellen Vermögenswerten später in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste gemäß Paragraph 5.5.3 von IFRS 9 bemessen wird. Quantitative Informationen, die den Abschlussadressaten zu verstehen helfen, warum sich das Ausfallrisiko bei geänderten finanziellen Vermögenswerten anschließend erhöht, können Informationen über geänderte finanzielle Vermögenswerte umfassen, die die Kriterien in Paragraph 35F(f)(i) erfüllen und bei denen die Wertberichtigung erneut in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird (Verschlechterungsrate).

B8C Paragraph 35G(a) verlangt Angaben zur Grundlage der Eingangsparameter, Annahmen und Schätzverfahren, die zur Anwendung der Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 herangezogen wurden. Die Annahmen und Eingangsparameter, die ein Unternehmen zur Bemessung der erwarteten Kreditverluste oder zur Bestimmung des Ausmaßes von Erhöhungen des Ausfallrisikos seit dem erstmaligen Ansatz herangezogen hat, können Informationen, die aus internen historischen Informationen oder Ratingberichten stammen, sowie Annahmen bezüglich der erwarteten Laufzeit von Finanzinstrumenten und des Zeitpunkts des Verkaufs von Sicherheiten beinhalten.

#### *Änderungen der Wertberichtigung (Paragraph 35H)*

B8D Nach Paragraph 35H muss ein Unternehmen die Gründe für Änderungen an der Wertberichtigung in der Periode erläutern. Zusätzlich zur Überleitungsrechnung von den Anfangs- auf die Schlussalden der Wertberichtigung müssen die Änderungen möglicherweise weitergehend erläutert werden. Diese Erläuterung kann eine Analyse der Gründe für Änderungen der Wertberichtigung während der Periode beinhalten, einschließlich

- a) der Zusammensetzung des Portfolios,
- b) des Volumens der erworbenen oder ausgereichten Finanzinstrumente und
- c) der Schwere der erwarteten Kreditverluste.

B8E Bei Kreditzusagen und finanziellen Garantien wird die Wertberichtigung als Rückstellung angesetzt. Ein Unternehmen sollte Informationen über Änderungen der Wertberichtigung für finanzielle Vermögenswerte getrennt von denjenigen für Kreditzusagen und finanzielle Garantien angeben. Wenn ein Finanzinstrument jedoch sowohl eine Kreditkomponente (d. h. einen finanziellen Vermögenswert) als auch eine nicht in Anspruch genommene Zusagekomponente (d. h. eine Kreditzusage) umfasst und das Unternehmen die erwarteten Kreditverluste bei der aus der Kreditzusage bestehenden Komponente nicht getrennt von denjenigen bei der aus dem finanziellen Vermögenswert bestehenden Komponente bestimmen kann, sollten die erwarteten Kreditverluste aus der Kreditzusage zusammen mit der Wertberichtigung für den finanziellen Vermögenswert erfasst werden. Sofern diese beiden zusammengenommen den Bruttobuchwert des finanziellen Vermögenswerts überschreiten, sollten die erwarteten Kreditverluste als Rückstellung erfasst werden.

#### *Sicherheiten (Paragraph 35K)*

B8F Die in Paragraph 35K verlangten Angaben sollen die Abschlussadressaten in die Lage versetzen, die Auswirkungen von Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen auf die Höhe der erwarteten Kreditverluste zu verstehen. Ein Unternehmen muss weder Angaben zum beizulegenden Zeitwert von Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen machen noch den exakten Wert der Sicherheiten, der in die Berechnung der erwarteten Kreditverluste eingeflossen ist (d. h. die Verlustquote bei Ausfall), beziffern.

B8G Eine Beschreibung der Sicherheiten und ihrer Auswirkung auf die Höhe der erwarteten Kreditverluste könnte folgende Informationen beinhalten:

- a) die wichtigsten Arten der gehaltenen Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen (Beispiele für Letztere sind Garantien, Kreditderivate und Aufrechnungsvereinbarungen, die die Saldierungskriterien gemäß IAS 32 nicht erfüllen),
- b) das Volumen der gehaltenen Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen und deren Signifikanz im Hinblick auf die Wertberichtigung,
- c) die Richtlinien und Prozesse für die Bewertung und Steuerung von Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen,
- d) die wichtigsten Arten von Vertragsparteien bei Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen und deren Bonität und

e) Informationen über die Risikokonzentrationen innerhalb der Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen.

*Ausfallrisiko (Paragraphen 35M–35N)*

- B8H In Paragraph 35M werden Angaben zur Ausfallrisikoposition eines Unternehmens sowie zu signifikanten Ausfallrisikokonzentrationen zum Abschlussstichtag verlangt. Eine Ausfallrisikokonzentration liegt vor, wenn mehrere Vertragsparteien in einem geografischen Gebiet angesiedelt oder in ähnlichen Tätigkeitsfeldern engagiert sind und ähnliche wirtschaftliche Merkmale aufweisen, sodass ihre Fähigkeit, ihren vertraglichen Pflichten nachzukommen, im Falle von Änderungen der wirtschaftlichen oder sonstigen Bedingungen in ähnlicher Weise betroffen wären. Die von einem Unternehmen bereitgestellten Informationen sollten den Abschlussadressaten zu verstehen helfen, ob es Gruppen oder Portfolios von Finanzinstrumenten mit besonderen Merkmalen gibt, die sich auf einen Großteil dieser Gruppe von Finanzinstrumenten auswirken könnten, wie beispielsweise Konzentrationen spezieller Risiken. Dies könnten beispielsweise Gruppierungen nach Beleihungsausläufen oder geografischen, branchenspezifischen oder auf die Art der Emittenten bezogenen Konzentrationen sein.
- B8I Die Anzahl der für die Angaben nach Paragraph 35M verwendeten Ausfallrisiko-Ratingklassen muss mit der Anzahl übereinstimmen, die das Unternehmen seinem Management in Schlüsselpositionen für Zwecke der Ausfallrisikosteuerung mitteilt. Wenn Informationen zur Überfälligkeit die einzigen verfügbaren kreditnehmerspezifischen Informationen sind und ein Unternehmen anhand von Informationen zur Überfälligkeit beurteilt, ob sich gemäß Paragraph 5.5.11 von IFRS 9 das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, hat es für diese finanziellen Vermögenswerte eine Aufgliederung anhand der Informationen zur Überfälligkeit vorzulegen.
- B8J Wenn ein Unternehmen erwartete Kreditverluste auf kollektiver Basis bemisst, kann es den Bruttobuchwert einzelner finanzieller Vermögenswerte oder das Ausfallrisiko bei Kreditzusagen und finanziellen Garantien möglicherweise nicht den Ausfallrisiko-Ratingklassen zuordnen, für die über die Laufzeit erwartete Kreditverluste erfasst werden. In einem solchen Fall sollte das Unternehmen die Vorschrift in Paragraph 35M auf jene Finanzinstrumente anwenden, die direkt einer Ausfallrisiko-Ratingklasse zugeordnet werden können, und den Bruttobuchwert von Finanzinstrumenten, bei denen die erwarteten Kreditverluste auf kollektiver Basis bemessen werden, getrennt angeben.

**Maximale Ausfallrisikoposition (Paragraph 36(a))**

- B9 Die Paragraphen 35K(a) und 36(a) verlangen die Angabe des Betrags, der das maximale Ausfallrisiko des Unternehmens am besten darstellt. Bei finanziellen Vermögenswerten ist dies in der Regel der Bruttobuchwert abzüglich
- a) aller gemäß IAS 32 saldierten Beträge und
  - b) jeder gemäß IFRS 9 erfassten Wertberichtigung.
- B10 Tätigkeiten, die zu Ausfallrisiken und dem damit verbundenen maximalen Ausfallrisiko führen, umfassen u. a.:
- a) die Gewährung von Krediten an Kunden und Geldanlagen bei anderen Unternehmen. In diesen Fällen ist das maximale Ausfallrisiko der Buchwert der betreffenden finanziellen Vermögenswerte.
  - b) den Abschluss von derivativen Verträgen, wie Devisenkontrakten, Zinsswaps und Kreditderivaten. Wenn der daraus resultierende Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, wird das maximale Ausfallrisiko am Abschlussstichtag dem Buchwert entsprechen.
  - c) die Gewährung finanzieller Garantien. In diesem Fall entspricht das maximale Ausfallrisiko dem maximalen Betrag, den ein Unternehmen zu zahlen haben könnte, wenn die Garantie in Anspruch genommen wird. Dieser Betrag kann erheblich größer sein als der als Verbindlichkeit angesetzte Betrag.
  - d) Eine Kreditzusage, die über ihre gesamte Dauer unwiderruflich ist oder nur bei einer wesentlichen nachteiligen Veränderung widerrufen werden kann. Wenn der Emittent die Kreditzusage nicht auf Nettobasis in Zahlungsmitteln oder einem anderen Finanzinstrument erfüllen kann, ist das maximale Ausfallrisiko der gesamte zugesagte Betrag. Grund hierfür ist die Unsicherheit, ob in Zukunft auf einen ungenutzten Teil zurückgegriffen werden kann. Dieser Betrag kann erheblich über dem als Verbindlichkeit angesetzten Betrag liegen.

**Quantitative Angaben zum Liquiditätsrisiko (Paragraphen 34(a), 39(a) und 39(b))**

B10A Nach Paragraph 34(a) muss ein Unternehmen zusammengefasste quantitative Daten über den Umfang seines Liquiditätsrisikos vorlegen und sich dabei auf die intern an das Management in Schlüsselpositionen erteilten Informationen stützen. Das Unternehmen hat ebenfalls darzulegen, wie diese Daten ermittelt werden. Könnten die darin enthaltenen Abflüsse von Zahlungsmitteln (oder anderen finanziellen Vermögenswerten) entweder

- a) erheblich früher eintreten als angegeben oder
- b) in ihrer Höhe erheblich abweichen (z.B. bei einem Derivat, für das von einem Nettoausgleich ausgegangen wird, die Gegenpartei aber einen Bruttoausgleich verlangen kann), so hat das Unternehmen dies anzugeben und quantitative Angaben vorzulegen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, den Umfang des damit verbundenen Risikos einzuschätzen.

Diese Angabepflicht entfällt, wenn die Informationen bereits in den in Paragraph 39(a) oder (b) verlangten Fälligkeitsanalysen enthalten sind.

B11 Bei Erstellung der in Paragraph 39(a) und (b) verlangten Fälligkeitsanalysen bestimmt das Unternehmen nach eigenem Ermessen eine angemessene Zahl von Zeitbändern. So könnte es beispielsweise die folgenden Zeitbänder als für seine Belange angemessen festlegen:

- a) bis zu einem Monat,
- b) länger als ein Monat und bis zu drei Monaten,
- c) länger als drei Monate und bis zu einem Jahr und
- d) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren.

B11A Bei der Erfüllung der in Paragraph 39(a) und (b) genannten Anforderungen darf ein Unternehmen Derivate, die in hybride (zusammengesetzte) Finanzinstrumente eingebettet sind, nicht von diesen trennen. Auf solche Instrumente hat das Unternehmen Paragraph 39(a) anzuwenden.

B11B Nach Paragraph 39(b) muss ein Unternehmen bei derivativen finanziellen Verbindlichkeiten, bei denen die vertraglichen Restlaufzeiten für das Verständnis des für die Zahlungsströme festgelegten Zeitbands essenziell sind, eine quantitative Fälligkeitsanalyse vorlegen, aus der die vertraglichen Restlaufzeiten hervorgehen. Dies wäre beispielsweise der Fall bei

- a) einem Zinsswap mit fünfjähriger Restlaufzeit, der zur Absicherung der Zahlungsströme aus einem finanziellen Vermögenswert oder einer finanziellen Verbindlichkeit mit variablem Zinssatz dient,
- b) Kreditzusagen jeder Art.

B11C Nach Paragraph 39(a) und b muss ein Unternehmen bei bestimmten finanziellen Verbindlichkeiten Fälligkeitsanalysen vorlegen, aus denen die vertraglichen Restlaufzeiten hervorgehen. Hierfür gilt Folgendes:

- a) Kann eine Gegenpartei wählen, zu welchem Zeitpunkt ein Betrag gezahlt wird, ist die Verbindlichkeit dem frühesten Zeitband zuzuordnen, in dem das Unternehmen zur Zahlung aufgefordert werden kann. Dem frühesten Zeitband zuzuordnen sind beispielsweise finanzielle Verbindlichkeiten, die ein Unternehmen auf Verlangen zurückzahlen muss (z. B. Sichteinlagen).
- b) Ist ein Unternehmen zur Leistung von Teilzahlungen verpflichtet, ist jede Teilzahlung dem frühesten Zeitband zuzuordnen, in dem das Unternehmen zur Zahlung aufgefordert werden kann. So ist eine nicht in Anspruch genommene Kreditzusage beispielsweise dem Zeitband zuzuordnen, in dem der frühestmögliche Zeitpunkt der Inanspruchnahme liegt.
- c) Bei übernommenen finanziellen Garantien ist der Garantiehöchstbetrag dem frühesten Zeitband zuzuordnen, in dem die Garantie in Anspruch genommen werden kann.

B11D Bei den in den Fälligkeitsanalysen gemäß Paragraph 39(a) und (b) anzugebenden vertraglich festgelegten Beträgen handelt es sich um die nicht abgezinsten vertraglichen Zahlungsströme, z. B. um

- a) Leasingverbindlichkeiten auf Bruttobasis (vor Abzug der Finanzierungskosten),
- b) in Terminvereinbarungen genannte Preise zum Kauf finanzieller Vermögenswerte gegen Zahlungsmittel,
- c) Nettobetrag für einen Festzinsempfänger-Swap, für den Nettozahlungsströme getauscht werden,
- d) vertraglich festgelegte, im Rahmen eines derivativen Finanzinstruments zu tauschende Beträge (z. B. ein Währungsswap), für die Zahlungsströme auf Bruttobasis getauscht werden, und
- e) Kreditzusagen auf Bruttobasis.

Solche nicht abgezinsten Zahlungsströme weichen von dem in der Bilanz ausgewiesenen Betrag ab, da dieser auf abgezinsten Zahlungsströmen beruht. Ist der zu zahlende Betrag nicht festgelegt, wird der anzugebende Betrag nach Maßgabe der am Abschlussstichtag vorherrschenden Bedingungen bestimmt. Variiert der zu zahlende Betrag beispielsweise aufgrund von Indexänderungen, kann der angegebene Betrag auf dem Indexstand am Abschlussstichtag basieren.

B11E Nach Paragraph 39(c) muss ein Unternehmen darlegen, wie es das mit den quantitativen Angaben nach Paragraph 39(a) und (b) verbundene Liquiditätsrisiko der Instrumente steuert. Für finanzielle Vermögenswerte, die zur Steuerung des Liquiditätsrisikos gehalten werden (wie finanzielle Vermögenswerte, die sofort veräußerbar sind oder die voraussichtlich Mittelzuflüsse generieren werden, die zur Deckung der Mittelabflüsse aus finanziellen Verbindlichkeiten ausreichen), muss das Unternehmen eine Fälligkeitsanalyse vorlegen, wenn die darin enthaltenen Informationen notwendig sind, um den Abschlussadressaten die Beurteilung von Art und Umfang des Liquiditätsrisikos zu ermöglichen.

B11F Bei den in Paragraph 39(c) vorgeschriebenen Angaben könnte ein Unternehmen u. a. auch berücksichtigen, ob es

- a) zur Deckung seines Liquiditätsbedarfs auf zugesagte Kreditfazilitäten (wie Commercial-Paper-Programme) oder andere Kreditlinien (wie Standby-Fazilitäten) zugreifen kann,
- b) zur Deckung seines Liquiditätsbedarfs über Einlagen bei Zentralbanken verfügt,
- c) über sehr vielfältige Finanzierungsquellen verfügt,
- d) erhebliche Liquiditätsrisikokonzentrationen bei seinen Vermögenswerten oder Finanzierungsquellen aufweist,
- e) über interne Kontrollprozesse und Notfallpläne zur Steuerung des Liquiditätsrisikos verfügt,
- f) Finanzinstrumente hält, die (z. B. bei einer Herabstufung seiner Bonität) vorzeitig zurückgezahlt werden müssen,
- g) Finanzinstrumente hält, die die Hinterlegung einer Sicherheit erfordern könnten (z. B. Nachschussaufforderungen bei Derivaten),
- h) Finanzinstrumente hält, bei denen das Unternehmen wählen kann, ob es seine finanziellen Verbindlichkeiten durch die Lieferung von Zahlungsmitteln (oder anderen finanziellen Vermögenswerten) oder durch die Lieferung eigener Anteile erfüllt,
- i) Finanzinstrumente hält, die einem Globalverrechnungsvertrag unterliegen oder
- j) auf Fazilitäten im Rahmen von Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (wie in Paragraph 44G von IAS 7 beschrieben) zurückgegriffen hat oder zurückgreift, die dem Unternehmen verlängerte Zahlungsfristen oder den Lieferanten des Unternehmens vorzeitige Zahlungszeitpunkte ermöglichen.

#### **Marktrisiko — Sensitivitätsanalyse (Paragraphen 40 und 41)**

B17 Paragraph 40(a) verlangt eine Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem das Unternehmen ausgesetzt ist. Gemäß Paragraph B3 entscheidet ein Unternehmen, wie es Informationen zusammenfasst, um ein Gesamtbild zu vermitteln, ohne Informationen mit verschiedenen Merkmalen über Risiken aus sehr unterschiedlichen wirtschaftlichen Umfeldern zu kombinieren. Zum Beispiel:

*Anhang B*

**Anwendungsleitlinien**

...

ART UND AUSMAß VON RISIKEN, DIE SICH AUS FINANZINSTRUMENTEN ERGEBEN PARAGRAPHEN 31–42

...

**Quantitative Angaben zum Liquiditätsrisiko (Paragrafen 34(a), 39(a) und 39(b))**

...

---

- a) ein Unternehmen, das mit Finanzinstrumenten handelt, kann diese Angaben getrennt für zu Handelszwecken und nicht zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente machen,
- b) ein Unternehmen würde nicht die Marktrisiken aus Hochinflationsgebieten mit denen aus Gebieten mit einer sehr niedrigen Inflationsrate zusammenfassen.

Ist ein Unternehmen nur einer Art von Marktrisiko ausschließlich unter einheitlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ausgesetzt, muss es die Angaben nicht aufschlüsseln.

B18 Nach Paragraph 40(a) ist eine Sensitivitätsanalyse durchzuführen, um die Auswirkungen von angemessenerweise für möglich gehaltenen Änderungen der Risikoparameter (z. B. maßgebliche Marktzinsen, Devisenkurse, Aktienkurse oder Rohstoffpreise) auf Gewinn oder Verlust und Eigenkapital aufzuzeigen. Zu diesem Zweck

- a) müssen Unternehmen nicht ermitteln, wie der Gewinn oder Verlust ausgefallen wäre, wenn die relevanten Risikoparameter anders gewesen wären. Stattdessen geben Unternehmen die Auswirkungen auf Gewinn oder Verlust und Eigenkapital am Abschlussstichtag an, wobei angenommen wird, dass am Abschlussstichtag eine angemessenerweise für möglich gehaltene Änderung der relevanten Risikoparameter eingetreten ist und auf die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Risikopositionen angewendet wurde. Hat ein Unternehmen beispielsweise am Jahresende eine Verbindlichkeit mit variabler Verzinsung, würde es die Auswirkungen auf den Gewinn oder Verlust (z. B. Zinsaufwendungen) für das laufende Jahr angeben, wenn sich die Zinsen in einem angemessenerweise für möglich gehaltenen Umfang verändert hätten.
- b) müssen Unternehmen nicht für jede Änderung innerhalb einer Spanne von angemessenerweise für möglich gehaltenen Änderungen der relevanten Risikoparameter die Auswirkungen auf Gewinn oder Verlust und Eigenkapital angeben. Angaben zu den Auswirkungen der Änderungen für die untere und obere Intervallgrenze einer angemessenerweise für möglich gehaltenen Spanne wären ausreichend.

B19 Bei der Bestimmung einer angemessenerweise für möglich gehaltenen Änderung der relevanten Risikovariablen sollte ein Unternehmen folgende Punkte berücksichtigen:

- a) das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist. Eine angemessenerweise für möglich gehaltene Änderung darf weder unwahrscheinliche oder „Worst-case“-Szenarien noch „Stresstests“ enthalten. Wenn zudem das Ausmaß der Änderungen der zugrunde liegenden Risikoparameter stabil ist, braucht das Unternehmen die gewählte angemessenerweise für möglich gehaltene Änderung der Risikovariablen nicht abzuändern. Angenommen, die Zinsen betragen 5 Prozent und ein Unternehmen ermittelt, dass eine Zinsschwankung von  $\pm 50$  Basispunkten angemessenerweise möglich ist. In diesem Fall würde das Unternehmen die Auswirkungen von Zinsänderungen auf 4,5 Prozent oder 5,5 Prozent auf Gewinn oder Verlust und Eigenkapital angeben. In der folgenden Berichtsperiode wurden die Zinsen auf 5,5 Prozent angehoben. Das Unternehmen ist weiterhin der Auffassung, dass Zinsen um  $\pm 50$  Basispunkte schwanken können (d. h. das Ausmaß der Zinsänderung bleibt stabil). In diesem Fall würde das Unternehmen die Auswirkungen von Zinsänderungen auf 5 Prozent oder 6 Prozent auf Gewinn oder Verlust und Eigenkapital angeben. Das Unternehmen wäre nicht verpflichtet, seine Einschätzung, dass Zinsen angemessenerweise um  $\pm 50$  Basispunkte schwanken können, zu revidieren, es sei denn, es gibt Anhaltspunkte dafür, dass die Zinsen erheblich volatiler geworden sind.
- b) die Zeitspanne, für die es seine Einschätzung durchführt. Die Sensitivitätsanalyse hat die Auswirkungen der Änderungen aufzuzeigen, die für die Periode angemessenerweise für möglich gehalten werden, bis das Unternehmen diese Angaben erneut macht, was normalerweise in der folgenden Berichtsperiode der Fall ist.

B20 Nach Paragraph 41 darf ein Unternehmen eine Sensitivitätsanalyse verwenden, die die gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen den Risikoparametern widerspiegelt, wie beispielsweise die Value-at-Risk-Methode, wenn es diese Analyse zur Steuerung seiner finanziellen Risiken verwendet. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Methode nur das Verlustpotenzial, nicht aber das Gewinnpotenzial bewertet. Ein solches Unternehmen könnte Paragraph 41(a) erfüllen, indem es die verwendete Art des Value-at-Risk-Modells offenlegt (z. B. ob dieses Modell auf der Monte-Carlo-Simulation beruht), eine Erklärung darüber abgibt, wie das Modell funktioniert, und die wesentlichen Annahmen (z. B. Haltedauer und Konfidenzniveau) erläutert. Unternehmen können auch die historische Betrachtungsperiode und die auf diese Beobachtungen angewendeten Gewichtungen innerhalb der entsprechenden Periode angeben, sowie eine Erläuterung dazu, wie Optionen bei diesen Berechnungen behandelt werden und welche Volatilitäten und Korrelationen (oder alternativ dazu Monte-Carlo-Simulationen der Wahrscheinlichkeitsverteilung) verwendet werden.

B21 Ein Unternehmen hat für alle Geschäftsfelder Sensitivitätsanalysen vorzulegen, kann aber für verschiedene Klassen von Finanzinstrumenten unterschiedliche Arten von Sensitivitätsanalysen vorsehen.

*Zinsänderungsrisiko*

- B22 Ein *Zinsänderungsrisiko* entsteht bei zinstragenden, in der Bilanz angesetzten Finanzinstrumenten (wie erworbenen oder emittierten Schuldinstrumenten) und bei einigen Finanzinstrumenten, die nicht in der Bilanz angesetzt sind (wie gewissen Kreditzusagen).

*Währungsrisiko*

- B23 Das *Währungsrisiko* (Devisenkursrisiko) entsteht bei Finanzinstrumenten, die auf eine Fremdwährung lauten, d. h. auf eine andere Währung als auf die funktionale Währung, in der sie bewertet werden. Für die Zwecke dieses IFRS sind Finanzinstrumente, die keine monetären Posten sind oder auf die funktionale Währung lauten, nicht mit Währungsrisiken verbunden.

- B24 Eine Sensitivitätsanalyse wird für jede Währung vorgelegt, die für das Unternehmen ein signifikantes Risiko mit sich bringt.

*Sonstiges Preisrisiko*

- B25 Ein *sonstiges Preisrisiko* entsteht bei Finanzinstrumenten beispielsweise durch Warenpreis- oder Aktienkursänderungen. Zur Erfüllung von Paragraph 40 könnte ein Unternehmen die Auswirkungen eines Rückgangs eines spezifischen Aktienmarktindex, von Warenpreisen oder anderen Risikovariablen angeben. Gewährt ein Unternehmen beispielsweise Restwertgarantien, die Finanzinstrumente sind, gibt es eine Wertsteigerung oder einen Wertrückgang der Vermögenswerte an, auf die sich die Garantien beziehen.

- B26 Zwei Beispiele für Finanzinstrumente mit Aktienkursrisiko sind (a) ein Bestand an Aktien eines anderen Unternehmens und (b) eine Anlage in einen Fonds, der wiederum Investitionen in Eigenkapitalinstrumente hält. Weitere Beispiele sind Terminkontrakte und Optionen zum Kauf oder Verkauf bestimmter Mengen von Eigenkapitalinstrumenten sowie Swaps, die an Aktienkurse gebunden sind. Änderungen der Marktpreise der zugrunde liegenden Eigenkapitalinstrumente wirken sich auf die beizulegenden Zeitwerte dieser Finanzinstrumente aus.

- B27 Nach Paragraph 40(a) wird die Sensitivität des Gewinns und Verlusts (beispielsweise aufgrund von Instrumenten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden) getrennt von der Sensitivität des sonstigen Ergebnisses (beispielsweise aufgrund von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, bei denen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfasst werden) angegeben.

- B28 Finanzinstrumente, die ein Unternehmen als Eigenkapitalinstrumente eingestuft hat, werden nicht neu bewertet. Das Aktienkursrisiko dieser Instrumente wirkt sich weder auf Gewinn oder Verlust noch auf das Eigenkapital aus. Dementsprechend ist keine Sensitivitätsanalyse erforderlich.

## AUSBUCHUNG (PARAGRAPHEN 42C–42H)

**Anhaltendes Engagement (Paragraph 42C)**

- B29 Für die Zwecke der Angabepflichten der Paragraphen 42E–42H wird ein anhaltendes Engagement an einem übertragenen finanziellen Vermögenswert auf Ebene des berichtenden Unternehmens beurteilt. Überträgt ein Tochterunternehmen beispielsweise einer unabhängigen dritten Partei einen finanziellen Vermögenswert, an dem ein anhaltendes Engagement des Mutterunternehmens besteht, berücksichtigt das Tochterunternehmen bei der Beurteilung, ob es ein anhaltendes Engagement an dem übertragenen Vermögenswert hat, in seinem Einzelabschluss (d. h. wenn das Tochterunternehmen das berichtende Unternehmen ist) nicht das Engagement des Mutterunternehmens. Ein Mutterunternehmen würde hingegen sein anhaltendes Engagement (oder das eines anderen Konzernunternehmens) an einem finanziellen Vermögenswert, der von seinem Tochterunternehmen übertragen wurde, in seinen Konzernabschluss (d. h. wenn das berichtende Unternehmen der Konzern ist) einbeziehen.

- B30 Ein Unternehmen hat kein anhaltendes Engagement an einem übertragenen finanziellen Vermögenswert, wenn es bei der Übertragung weder vertragliche Rechte oder Verpflichtungen aus dem übertragenen finanziellen Vermögenswert behält noch neue vertragliche Rechte oder Verpflichtungen in Bezug auf den übertragenen finanziellen Vermögenswert erhält bzw. übernimmt. Ein Unternehmen hat kein anhaltendes Engagement an einem übertragenen finanziellen Vermögenswert, wenn es weder an der künftigen Wertentwicklung des übertragenen finanziellen Vermögenswerts beteiligt ist noch unter keinen Umständen verpflichtet ist, künftig Zahlungen in Bezug auf den übertragenen finanziellen Vermögenswert zu leisten. „Zahlungen“ bezeichnet in diesem Zusammenhang keine Zahlungsströme aus dem übertragenen finanziellen Vermögenswert, die das Unternehmen entgegennimmt und an den Empfänger weiterreichen muss.

- B30A Überträgt ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert, kann es dennoch das Recht behalten, diesen finanziellen Vermögenswert gegen eine Gebühr zu verwalten, die beispielsweise in einem Verwaltungs-/Abwicklungsvertrag festgelegt ist. Das Unternehmen beurteilt diesen Vertrag gemäß den Leitlinien der Paragraphen 42C und B30, um für die Zwecke der Angabepflichten festzustellen, ob ihm daraus ein anhaltendes Engagement erwächst. So hat beispielsweise ein Verwalter für die Zwecke der Angabepflichten ein anhaltendes Engagement an einem übertragenen finanziellen Vermögenswert, wenn die Verwaltungs-/Abwicklungsgebühr von der Höhe oder dem Zeitpunkt der Zahlungsströme aus dem übertragenen finanziellen Vermögenswert abhängt. Analog dazu hat ein Verwalter ein anhaltendes Engagement für die Zwecke der Angabepflichten, wenn wegen Ertragsschwäche des übertragenen finanziellen Vermögenswerts ein festes Entgelt nicht in voller Höhe gezahlt würde. In diesen Beispielen hat der Verwalter ein Interesse an der künftigen Ertragsstärke des übertragenen finanziellen Vermögenswerts. Bei der Bewertung spielt keine Rolle, ob die Gebühr voraussichtlich eine angemessene Vergütung für die Verwaltung bzw. Abwicklung durch das Unternehmen darstellt.
- B31 Das anhaltende Engagement an einem übertragenen finanziellen Vermögenswert kann aus vertraglichen Bestimmungen im Übertragungsvertrag oder in einem gesonderten Vertrag resultieren, der im Rahmen der Übertragung mit dem Empfänger oder einem Dritten geschlossen wurde.

#### **Übertragene finanzielle Vermögenswerte, die nicht vollständig ausgebucht werden (Paragraph 42D)**

- B32 Paragraph 42D schreibt Angaben vor, wenn keiner oder nur ein Teil der übertragenen finanziellen Vermögenswerte die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt. Diese Angaben sind zu jedem Abschlussstichtag vorzulegen, an dem das Unternehmen die übertragenen finanziellen Vermögenswerte weiter ansetzt, unabhängig davon, wann die Übertragungen stattgefunden haben.

#### **Arten von anhaltendem Engagement (Paragraphen 42E–42H)**

- B33 In den Paragraphen 42E–42H werden für jede Art von anhaltendem Engagement an ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten qualitative und quantitative Angaben verlangt. Ein Unternehmen hat seine anhaltenden Engagements nach Arten zu gruppieren, die für die Risiken, denen es ausgesetzt ist, repräsentativ sind. So kann ein Unternehmen seine anhaltenden Engagements beispielsweise nach Arten von Finanzinstrumenten (wie Garantien oder Kaufoptionen) oder nach Art der Übertragung (wie Forderungsankauf, Verbriefung oder Wertpapierleihe) gruppieren.

#### **Fälligkeitsanalyse für nicht abgezinste Mittelabflüsse zum Rückkauf übertragener Vermögenswerte (Paragraph 42E(e))**

- B34 Nach Paragraph 42E(e) muss ein Unternehmen für nicht abgezinste Mittelabflüsse für den Rückkauf ausgebuchter finanzieller Vermögenswerte oder andere Beträge, die in Bezug auf die ausgebuchten Vermögenswerte an den Empfänger zu zahlen sind, eine Fälligkeitsanalyse vorlegen, aus der die vertraglichen Restlaufzeiten des anhaltenden Engagements des Unternehmens hervorgehen. Bei dieser Analyse ist zwischen Zahlungsströmen, die gezahlt werden müssen (z. B. Termingeschäften), Zahlungsströmen, die das Unternehmen eventuell zahlen muss (z. B. geschriebenen Verkaufsoptionen), und Zahlungsströmen, die das Unternehmen wahlweise zahlen könnte (z. B. erworbenen Kaufoptionen), zu unterscheiden.
- B35 Bei Erstellung der in Paragraph 42E(e) verlangten Fälligkeitsanalyse hat das Unternehmen nach eigenem Ermessen eine angemessene Zahl von Zeitbändern zu bestimmen. So könnte es beispielsweise die folgenden Restlaufzeitbänder als für seine Belange angemessen festlegen:
- a) bis zu einem Monat,
  - b) länger als ein Monat und bis zu drei Monaten,
  - c) länger als drei Monate und bis zu sechs Monaten,
  - d) länger als sechs Monate und bis zu einem Jahr,
  - e) länger als ein Jahr und bis zu drei Jahren,
  - f) länger als drei Jahre und bis zu fünf Jahren und
  - g) länger als fünf Jahre.

- B36 Gibt es eine Spanne möglicher vertraglicher Restlaufzeiten, werden die Zahlungsströme nach dem frühestmöglichen Zeitpunkt, an dem das Unternehmen zur Zahlung verpflichtet werden kann oder berechtigt ist, zugeordnet.

#### **Qualitative Angaben (Paragraph 42E(f))**

- B37 Zu den in Paragraph 42E(f) verlangten qualitativen Angaben gehört eine Beschreibung der ausgebuchten finanziellen Vermögenswerte sowie eine Beschreibung von Art und Zweck des anhaltenden Engagements, das nach Übertragung dieser Vermögenswerte weiter besteht. Auch gehört dazu eine Beschreibung der Risiken für das Unternehmen. Dazu zählen u. a.:
- a) eine Beschreibung, wie das Unternehmen das mit seinem anhaltenden Engagement an den ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten verbundene Risiko steuert,
  - b) ob das Unternehmen verpflichtet ist, Verluste vor anderen Parteien zu tragen, sowie die Rangfolge und die Verlustbeträge, die von Parteien zu tragen sind, deren Anteile dem Anteil des Unternehmens am Vermögenswert (d. h. dessen anhaltendem Engagement an dem Vermögenswert) im Rang nachstehen,
  - c) eine Beschreibung etwaiger Auslöser für Verpflichtungen, finanzielle Unterstützung zu leisten oder einen übertragenen finanziellen Vermögenswert zurückzukaufen.

#### **Gewinn oder Verlust bei Ausbuchung (Paragraph 42G(a))**

- B38 Nach Paragraph 42G(a) muss ein Unternehmen für finanzielle Vermögenswerte, bei denen ein anhaltendes Engagement vorliegt, den bei der Ausbuchung entstandenen Gewinn oder Verlust angeben. Dabei ist anzugeben, ob dieser Gewinn oder Verlust darauf zurückzuführen ist, dass den Bestandteilen des zuvor angesetzten Vermögenswerts (d. h. dem Anteil am ausgebuchten Vermögenswert und dem vom Unternehmen behaltenen Anteil) ein anderer Zeitwert beigemessen wurde als dem zuvor angesetzten gesamten Vermögenswert. In einem solchen Fall hat das Unternehmen ebenfalls anzugeben, ob die Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert wesentliche Eingangsparameter enthielten, die nicht auf beobachtbaren Marktdaten wie in Paragraph 27A beschrieben basierten.

#### **Zusatzinformationen (Paragraph 42H)**

- B39 Die in den Paragraphen 42D–42G verlangten Angaben reichen möglicherweise nicht aus, um die in Paragraph 42B genannten Zielsetzungen zu erreichen. In diesem Fall hat das Unternehmen so viel zusätzliche Angaben zu liefern, wie zur Erreichung dieser Ziele erforderlich. Das Unternehmen hat mit Blick auf seine Lage zu entscheiden, wie viele Zusatzinformationen es vorlegen muss, um den Informationsbedarf der Abschlussadressaten gerecht zu werden, und wie viel Gewicht es auf einzelne Aspekte dieser Zusatzinformationen legt. Dabei dürfen die Abschlüsse weder mit zu vielen Details überfrachtet werden, die den Abschlussadressaten möglicherweise nur wenig nutzen, noch dürfen Informationen durch zu starke Verdichtung überdeckt werden.

#### **Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (Paragraphen 13A–13F)**

##### **Anwendungsbereich (Paragraph 13A)**

- B40 Die Angaben in den Paragraphen 13B–13E sind für alle angesetzten Finanzinstrumente vorgeschrieben, die gemäß Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden. Unter die Angabepflichten der Paragraphen 13B–13E fallen Finanzinstrumente auch, wenn sie einer einklagbaren Globalnettingvereinbarung oder ähnlichen Vereinbarung über ähnliche Finanzinstrumente und Transaktionen unterliegen, unabhängig davon, ob die Finanzinstrumente gemäß Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden.
- B41 Zu den in den Paragraphen 13A und B40 genannten ähnlichen Vereinbarungen zählen Clearingvereinbarungen für Derivate, Rahmenverträge für Pensionsgeschäfte, Rahmenverträge für Wertpapierleihgeschäfte sowie damit verbundene Rechte an finanziellen Sicherheiten. Die in Paragraph B40 genannten ähnlichen Finanzinstrumente und Transaktionen umfassen Derivate, Pensionsgeschäfte, umgekehrte Pensionsgeschäfte sowie Wertpapierverleih- und Wertpapierleihgeschäfte. Beispiele für Finanzinstrumente, die nicht unter Paragraph 13A fallen, sind Kredite und Kundeneinlagen bei demselben Institut (sofern sie in der Bilanz nicht saldiert werden) und Finanzinstrumente, die nur Gegenstand einer Sicherheitenvereinbarung sind.

*Quantitative Angaben zu angesetzten finanziellen Vermögenswerten und angesetzten finanziellen Verbindlichkeiten, die unter Paragraph 13A (Paragraph 13C) fallen*

- B42 Die nach Paragraph 13C angegebenen Finanzinstrumente können unterschiedlichen Bewertungsvorschriften unterliegen (so kann beispielsweise eine Verbindlichkeit aus einem Pensionsgeschäft zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, während ein Derivat zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird). Ein Unternehmen hat die Instrumente mit ihren angesetzten Beträgen aufzuführen und sich ergebende Bewertungsunterschiede in den entsprechenden Angaben zu erläutern.

*Angabe der Bruttobeträge von angesetzten finanziellen Vermögenswerten und angesetzten finanziellen Verbindlichkeiten, die unter Paragraph 13A (Paragraph 13C(a)) fallen*

- B43 Die Angabepflichten in Paragraph 13C(a) beziehen sich auf angesetzte Finanzinstrumente, die gemäß Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden. Die Angabepflichten in Paragraph 13C(a) beziehen sich auch auf angesetzte Finanzinstrumente, die einer einklagbaren Globalnettingvereinbarung oder ähnlichen Vereinbarung unterliegen, unabhängig davon, ob sie die Saldierungskriterien erfüllen. Die Angabepflichten in Paragraph 13C(a) gelten allerdings nicht für Beträge, die aufgrund von Sicherheitenvereinbarungen angesetzt werden, die die Saldierungskriterien in Paragraph 42 von IAS 32 nicht erfüllen. Solche Beträge sind stattdessen gemäß Paragraph 13C(d) anzugeben.

*Angabe der Beträge, die nach den Kriterien in Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden (Paragraph 13C(b))*

- B44 Nach Paragraph 13C(b) muss ein Unternehmen die Beträge angeben, die bei der Ermittlung der in der Bilanz ausgewiesenen Nettobeträge gemäß Paragraph 42 von IAS 32 saldiert werden. Die Beträge der angesetzten finanziellen Vermögenswerte und angesetzten finanziellen Verbindlichkeiten, die im Rahmen derselben Vereinbarung miteinander verrechnet werden, sind sowohl in den Angaben zu finanziellen Vermögenswerten als auch in den Angaben zu finanziellen Verbindlichkeiten aufzuführen. Anzugeben sind allerdings nur die Beträge (z. B. in einer Tabelle), die der Saldierung unterliegen. So kann ein Unternehmen beispielsweise einen derivativen Vermögenswert und eine derivative Verbindlichkeit angesetzt haben, die die Saldierungskriterien in Paragraph 42 von IAS 32 erfüllen. Ist der Bruttobetrag des derivativen Vermögenswerts höher als der Bruttobetrag der derivativen Verbindlichkeit, werden in der Tabelle mit den Angaben zu finanziellen Vermögenswerten der gesamte Betrag des derivativen Vermögenswerts (gemäß Paragraph 13C(a)) und der gesamte Betrag der derivativen Verbindlichkeit (gemäß Paragraph 13C(b)) angegeben. In der Tabelle mit den Angaben zu finanziellen Verbindlichkeiten wird ebenfalls der gesamte Betrag der derivativen Verbindlichkeit (gemäß Paragraph 13C(a)) angegeben, der derivative Vermögenswert (gemäß Paragraph 13C(b)) jedoch nur in Höhe des Betrags der derivativen Verbindlichkeit.

*Angabe der in der Bilanz ausgewiesenen Nettobeträge (Paragraph 13C(c))*

- B45 Hat ein Unternehmen Finanzinstrumente, die unter die (in Paragraph 13A genannten) Angabepflichten fallen, aber nicht die Saldierungskriterien in Paragraph 42 von IAS 32 erfüllen, sind die gemäß Paragraph 13C(c) anzugebenden Beträge mit den gemäß Paragraph 13C(a) anzugebenden Beträgen identisch.
- B46 Die gemäß Paragraph 13C(c) anzugebenden Beträge sind auf die Beträge der einzelnen Posten der Bilanz überzuleiten. Stellt ein Unternehmen beispielsweise fest, dass die Zusammenfassung oder Aufgliederung der Beträge einzelner Abschlussposten relevantere Informationen ergibt, muss es die gemäß Paragraph 13C(c) angegebenen zusammengefassten oder aufgliederten Beträge auf die Beträge der einzelnen Posten in der Bilanz überleiten.

*Angabe der Beträge, die einklagbaren Globalnettingvereinbarungen oder ähnlichen Vereinbarungen unterliegen und nicht in den Angaben nach Paragraph 13C(b) (bzw. Paragraph 13C(d)) enthalten sind*

- B47 Nach Paragraph 13C(d) müssen Unternehmen die Beträge angeben, die einklagbaren Globalnettingvereinbarungen oder vergleichbaren Vereinbarungen unterliegen und nicht in den Angaben nach Paragraph 13C(b) enthalten sind. Paragraph 13C(d)(i) bezieht sich auf Beträge im Zusammenhang mit angesetzten Finanzinstrumenten, die nicht einige oder alle Saldierungskriterien des Paragraphen 42 von IAS 32 erfüllen (z. B. gegenwärtige Ansprüche auf Aufrechnung, die nicht das Kriterium des Paragraphen 42(b) von IAS 32 erfüllen, oder bedingte Ansprüche auf Aufrechnung, die nur bei Zahlungsverzug oder nur bei Insolvenz oder Konkurs einer Vertragspartei einklagbar und ausübbar sind).

- B48 Paragraph 13C(d)(ii) bezieht sich auf Beträge im Zusammenhang mit empfangenen und gestellten finanziellen Sicherheiten, einschließlich Barsicherheiten. Das Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert jener Finanzinstrumente anzugeben, die verpfändet oder als Sicherheit empfangen wurden. Die gemäß Paragraph 13C(d)(ii) angegebenen Beträge sollten den tatsächlich empfangenden oder gestellten Sicherheiten entsprechen und nicht den Verbindlichkeiten oder Forderungen, die für die Rückgabe oder den Rückerhalt solcher Sicherheiten erfasst werden.

*Obergrenzen für die nach Paragraph 13C(d) (Paragraph 13D) angegebenen Beträge*

- B49 Bei der Angabe der in Paragraph 13C(d) verlangten Beträge muss das Unternehmen die Auswirkungen einer Übersicherung durch das Finanzinstrument berücksichtigen. Hierzu muss das Unternehmen zunächst die gemäß Paragraph 13C(d)(i) angegebenen Beträge von dem gemäß Paragraph 13C(c) angegebenen Betrag abziehen. Anschließend hat es die gemäß Paragraph 13C(d)(ii) angegebenen Beträge auf den Restbetrag gemäß Paragraph 13C(c) für das jeweilige Finanzinstrument zu beschränken. Sind die Rechte an den Sicherheiten jedoch bei verschiedenen Finanzinstrumenten durchsetzbar, können diese Rechte in die Angaben gemäß Paragraph 13D einbezogen werden.

*Beschreibung der Ansprüche auf Aufrechnung, die einklagbaren Globalnettingvereinbarungen und ähnlichen Vereinbarungen unterliegen (Paragraph 13E)*

- B50 Ein Unternehmen hat die verschiedenen Ansprüche auf Aufrechnung und ähnliche gemäß Paragraph 13C(d) angegebene Vereinbarungen zu erläutern, einschließlich der Art dieser Ansprüche. Hierzu gehört beispielsweise eine Beschreibung seiner bedingten Ansprüche. Bei Finanzinstrumenten, bei denen der Anspruch auf Aufrechnung nicht von einem künftigen Ereignis abhängig ist, die aber die übrigen Kriterien in Paragraph 42 von IAS 32 nicht erfüllen, hat ein Unternehmen zu begründen, warum die Kriterien nicht erfüllt werden. Bei empfangenen oder gestellten finanziellen Sicherheiten muss das Unternehmen die Bedingungen der Sicherheitenvereinbarung erläutern (z. B. wenn die Sicherheit einer Beschränkung unterliegt).

*Angabe nach Art des Finanzinstruments oder nach Vertragspartei*

- B51 Die in Paragraph 13C(a)–(e) verlangten quantitativen Angaben können nach Art des Finanzinstruments oder nach Art der Transaktion gegliedert werden (z. B. Derivate, Pensionsgeschäfte und umgekehrte Pensionsgeschäfte oder Wertpapierverleih- und Wertpapierleihgeschäfte).
- B52 Alternativ kann ein Unternehmen die in Paragraph 13C(a)–(c) verlangten quantitativen Angaben nach Art des Finanzinstruments und die in Paragraph 13C(c)–(e) verlangten quantitativen Angaben nach Vertragspartei gliedern. Gliedert ein Unternehmen die verlangten Angaben nach Vertragspartei, muss es die Vertragsparteien nicht namentlich nennen. Um Vergleichbarkeit zu gewährleisten, muss die Bezeichnung der Vertragsparteien (Vertragspartei A, Vertragspartei B, Vertragspartei C usw.) aber in jedem Jahr der dargestellten Jahre gleich sein. Es sind qualitative Angaben in Betracht zu ziehen, die weiteren Aufschluss über die Arten der Vertragsparteien geben. Werden die in Paragraph 13C(c)–(e) verlangten Beträge nach Vertragspartei gegliedert angegeben, sind Einzelbeträge, die im Verhältnis zur Summe je Vertragspartei bedeutsam sind, getrennt anzugeben und die übrigen unbedeutenden Einzelbeträge in einem Posten zusammenzufassen.

*Sonstige*

- B53 Die in den Paragraphen 13C–13E verlangten Angaben sind Mindestangaben. Um die in Paragraph 13B genannte Zielsetzung zu erreichen, muss ein Unternehmen die Angaben abhängig von den Bedingungen der einklagbaren Globalnettingvereinbarungen und ähnlichen Vereinbarungen eventuell durch zusätzliche (qualitative) Angaben ergänzen, wie der Art der Ansprüche auf Aufrechnung und deren Auswirkung oder potenzielle Auswirkung auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 8

*Geschäftssegmente*

## GRUNDPRINZIP

- 1 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Art und die finanziellen Auswirkungen der von dem Unternehmen ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist, zu beurteilen.**

## ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Dieser IFRS ist anzuwenden auf
- a) den Einzelabschluss eines Unternehmens,
    - i) dessen Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden (d. h. einer inländischen oder ausländischen Börse oder einem OTC-Markt, einschließlich lokaler und regionaler Märkte), oder
    - ii) das seinen Abschluss zwecks Emission beliebiger Kategorien von Instrumenten an einem öffentlichen Markt einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen Regulierungsbehörde vorlegt, und
  - b) den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens,
    - i) dessen Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden (d. h. einer inländischen oder ausländischen Börse oder einem OTC-Markt, einschließlich lokaler und regionaler Märkte), oder
    - ii) das den Konzernabschluss zwecks Emission beliebiger Kategorien von Instrumenten an einem öffentlichen Markt einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen Regulierungsbehörde vorlegt.
- 3 Entscheidet sich ein Unternehmen, das nicht zur Anwendung dieses IFRS verpflichtet ist, Angaben zu Segmenten zu machen, die nicht die Vorgaben dieses IFRS erfüllen, darf es diese Angaben nicht als Angaben zu Segmenten bezeichnen.
- 4 Enthält ein Geschäftsbericht sowohl den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens, das in den Anwendungsbereich dieses IFRS fällt, als auch dessen Einzelabschluss, sind die Segmentangaben lediglich im Konzernabschluss zu machen.

## GESCHÄFTSSEGMENTE

- 5 Ein Geschäftssegment ist ein Unternehmensbestandteil,
- a) der Geschäftstätigkeiten betreibt, mit denen Umsatzerlöse erwirtschaftet werden und bei denen Aufwendungen anfallen können (einschließlich Umsatzerlösen und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen mit anderen Bestandteilen desselben Unternehmens),
  - b) dessen Betriebsergebnisse regelmäßig vom Hauptentscheidungsträger im Hinblick auf Entscheidungen über die Allokation von Ressourcen zu diesem Segment und die Beurteilung seiner Ertragskraft überprüft werden und
  - c) für den separate Finanzinformationen vorliegen.

Ein Geschäftssegment kann Geschäftstätigkeiten ausüben, für das es noch Umsatzerlöse erwirtschaften muss. So können z. B. Gründungstätigkeiten Geschäftssegmente vor der Erwirtschaftung von Umsatzerlösen sein.

- 6 Nicht jeder Teil eines Unternehmens ist notwendigerweise ein Geschäftssegment oder Teil eines Geschäftssegments. So kann/können z. B. der Hauptsitz eines Unternehmens oder einige wichtige Abteilungen überhaupt keine Umsatzerlöse erwirtschaften oder aber Umsatzerlöse, die nur Nebentätigkeiten des Unternehmens betreffen. In diesem Fall wären sie keine Geschäftssegmente. Für die Zwecke dieses IFRS sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses keine Geschäftssegmente.

- 7 Der Begriff „Hauptentscheidungsträger“ bezeichnet eine Funktion, nicht unbedingt eine Führungskraft mit einer bestimmten Bezeichnung. Diese Funktion besteht in der Allokation von Ressourcen für die Geschäftssegmente eines Unternehmens sowie der Beurteilung von deren Ertragskraft. Oftmals handelt es sich beim Hauptentscheidungsträger um den Vorsitzenden des Leitungsorgans oder um dessen „Chief Operating Officer“. Allerdings kann es sich dabei auch um eine Gruppe geschäftsführender Direktoren o. ä. handeln.
- 8 Viele Unternehmen grenzen ihre Geschäftssegmente anhand der drei in Paragraph 5 genannten Merkmale ab. Allerdings kann ein Unternehmen auch Berichte erstellen, in denen die Geschäftstätigkeiten auf vielfältigste Art und Weise dargestellt werden. Verwendet der Hauptentscheidungsträger mehr als eine Reihe von Segmentinformationen, können andere Faktoren zur Identifizierung einer Reihe von Bereichen als die Geschäftssegmente des Unternehmens herangezogen werden. Dazu zählen die Art der Geschäftstätigkeiten jedes Bereichs, das Vorhandensein hierfür verantwortlicher Führungskräfte und die dem Leitungs- und/oder Aufsichtsorgan vorgelegten Informationen.
- 9 In der Regel hat ein Geschäftssegment ein Segmentmanagement, das direkt dem Hauptentscheidungsträger unterstellt ist und regelmäßig Kontakt zu diesem hält, um die Tätigkeiten, die Finanzergebnisse, Prognosen oder Pläne für das betreffende Segment zu erörtern. Der Begriff „Segmentmanagement“ bezeichnet eine Funktion, bei der es sich nicht unbedingt um die eines Managers mit einer bestimmten Bezeichnung handeln muss. Der Hauptentscheidungsträger kann zugleich das Segmentmanagement für einige Geschäftssegmente sein. Ein einzelner Manager kann das Segmentmanagement für mehr als ein Geschäftssegment sein. Wenn die in Paragraph 5 genannten Merkmale auf mehr als eine Reihe von Bereichen einer Organisation zutreffen, es aber nur eine Reihe gibt, für die das Segmentmanagement verantwortlich ist, so stellt diese Reihe von Bereichen die Geschäftssegmente dar.
- 10 Die in Paragraph 5 genannten Merkmale können auf zwei oder mehrere sich überschneidende Reihen von Bereichen zutreffen, für die die Manager verantwortlich sind. Diese Struktur wird manchmal als Matrixorganisation bezeichnet. In einigen Unternehmen sind manche Manager beispielsweise für die unterschiedlichen Produkt- und Dienstleistungslinien weltweit verantwortlich, wohingegen andere Manager für bestimmte geografische Gebiete zuständig sind. Der Hauptentscheidungsträger überprüft regelmäßig die Betriebsergebnisse beider Reihen von Bereichen, für die beiderseits Finanzinformationen vorliegen. In einem solchen Fall bestimmt das Unternehmen unter Bezugnahme auf das Grundprinzip, welche Reihe von Bereichen die Geschäftssegmente darstellt.

#### BERICHTSPFLICHTIGE SEGMENTE

- 11 Ein Unternehmen berichtet gesondert über jedes Geschäftssegment, das
  - a) gemäß den Paragraphen 5–10 abgegrenzt wurde oder das Ergebnis der Zusammenfassung von zwei oder mehreren dieser Segmente gemäß Paragraph 12 ist, und
  - b) die quantitativen Schwellenwerte von Paragraph 13 überschreitet.

In den Paragraphen 14–19 werden andere Fälle genannt, in denen gesonderte Informationen über ein Geschäftssegment vorgelegt werden müssen.

#### **Kriterien für die Zusammenfassung**

- 12 Geschäftssegmente mit vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmalen weisen oftmals eine ähnliche langfristige Ertragsentwicklung auf. Z. B. geht man von ähnlichen langfristigen Durchschnittsbruttogewinnmargen bei zwei Geschäftssegmenten aus, wenn ihre wirtschaftlichen Merkmale vergleichbar sind. Zwei oder mehrere Geschäftssegmente können zu einem einzigen zusammengefasst werden, sofern die Zusammenfassung mit dem Grundprinzip dieses IFRS vereinbar ist, die Segmente vergleichbare wirtschaftliche Merkmale aufweisen und auch in Bezug auf jeden der nachfolgend genannten Aspekte vergleichbar sind:
  - a) Art der Produkte und Dienstleistungen,
  - b) Art der Produktionsprozesse,
  - c) Art oder Gruppe der Kunden für die Produkte und Dienstleistungen,
  - d) Methoden des Vertriebs ihrer Produkte oder der Erbringung von Dienstleistungen und
  - e) gegebenenfalls Art der regulatorischen Rahmenbedingungen, z. B. im Bank- oder Versicherungswesen oder bei öffentlichen Versorgungsbetrieben.

**Quantitative Schwellenwerte**

- 13 Ein Unternehmen legt gesonderte Informationen über ein Geschäftssegment vor, das einen der nachfolgend genannten quantitativen Schwellenwerte erfüllt:
- a) Sein ausgewiesener Umsatzerlös, einschließlich der Verkäufe an externe Kunden und Verkäufe oder Transfers zwischen den Segmenten, beträgt mindestens 10 Prozent der zusammengefassten internen und externen Umsatzerlöse aller Geschäftssegmente.
  - b) Der absolute Betrag seines ausgewiesenen Gewinns oder Verlusts entspricht mindestens 10 Prozent des höheren der beiden nachfolgend genannten absoluten Werte: (i) des zusammengefassten ausgewiesenen Gewinns aller Geschäftssegmente, die keinen Verlust gemeldet haben, (ii) des zusammengefassten ausgewiesenen Verlusts aller Geschäftssegmente, die einen Verlust gemeldet haben.
  - c) Seine Vermögenswerte haben einen Anteil von mindestens 10 Prozent an den kumulierten Aktiva aller Geschäftssegmente.

Geschäftssegmente, die keinen dieser quantitativen Schwellenwerte erfüllen, können als berichtspflichtig angesehen und gesondert angegeben werden, wenn die Geschäftsführung der Auffassung ist, dass Informationen über das Segment für die Abschlussadressaten nützlich wären.

- 14 Ein Unternehmen kann Informationen über Geschäftssegmente, die die quantitativen Schwellenwerte nicht erfüllen, mit Informationen über andere Geschäftssegmente, die diese Schwellenwerte ebenfalls nicht erfüllen, nur dann zum Zwecke der Schaffung eines berichtspflichtigen Segments zusammenfassen, wenn die Geschäftssegmente ähnliche wirtschaftliche Merkmale aufweisen und die meisten in Paragraph 12 genannten Kriterien für eine Zusammenfassung gemeinsam haben.
- 15 Machen die gesamten externen Umsatzerlöse, die von den Geschäftssegmenten ausgewiesen werden, weniger als 75 Prozent der Umsatzerlöse des Unternehmens aus, sind weitere Geschäftssegmente als berichtspflichtige Segmente heranzuziehen (auch wenn sie die Kriterien in Paragraph 13 nicht erfüllen), bis mindestens 75 Prozent der Umsatzerlöse des Unternehmens auf berichtspflichtige Segmente entfallen.
- 16 Informationen über andere Geschäftstätigkeiten und Geschäftssegmente, die nicht berichtspflichtig sind, werden in einer Kategorie „Alle sonstigen Segmente“ zusammengefasst und dargestellt, die von sonstigen Abstimmungsposten in den in Paragraph 28 verlangten Überleitungsrechnungen zu unterscheiden ist. Die Herkunft der Umsatzerlöse, die in der Kategorie „Alle sonstigen Segmente“ erfasst werden, ist zu beschreiben.
- 17 Vertritt das Management die Auffassung, dass ein in der unmittelbar vorangegangenen Berichtsperiode als berichtspflichtig identifiziertes Segment auch weiterhin von Bedeutung ist, so werden Informationen über dieses Segment auch in der laufenden Periode gesondert vorgelegt, selbst wenn die in Paragraph 13 genannten Kriterien für die Berichtspflicht nicht mehr erfüllt sind.
- 18 Wird ein Geschäftssegment in der laufenden Berichtsperiode den quantitativen Schwellenwerten entsprechend als berichtspflichtiges Segment identifiziert, so sind die Segmentdaten für eine frühere Periode, die zu Vergleichszwecken erstellt wurden, anzupassen, um das neuerdings berichtspflichtige Segment als gesondertes Segment darzustellen, auch wenn dieses in der früheren Periode nicht die Kriterien für die Berichtspflicht in Paragraph 13 erfüllt hat, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.
- 19 Es kann eine praktikable Obergrenze für die Anzahl berichtspflichtiger Segmente geben, die ein Unternehmen gesondert darstellt, über die hinaus die Segmentinformationen zu detailliert würden. Auch wenn die Anzahl der nach den Paragraphen 13–18 berichtspflichtigen Segmente nicht begrenzt ist, sollte ein Unternehmen prüfen, ob bei mehr als zehn Segmenten eine praktikable Obergrenze erreicht ist.

## ANGABEN

- 20 **Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Art und die finanziellen Auswirkungen der von dem Unternehmen ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist, zu beurteilen.**
- 21 Zwecks Anwendung des in Paragraph 20 genannten Grundsatzes hat ein Unternehmen für jede Periode, für die eine Gesamtergebnisrechnung erstellt wurde, folgende Angaben zu liefern:
- a) allgemeine Informationen (wie in Paragraph 22 beschrieben),

- b) Informationen über den ausgewiesenen Gewinn oder Verlust eines Segments, einschließlich genau beschriebener Umsatzerlöse und Aufwendungen, die in den ausgewiesenen Gewinn oder Verlust eines Segments einbezogen sind, über die Segmentvermögenswerte und die Segmentschulden und über die Bewertungsgrundlagen (wie in den Paragraphen 23–27 beschrieben), und
- c) Überleitungsrechnungen von den Summen der Segmentumsatzerlöse, des ausgewiesenen Gewinns oder Verlusts eines Segments, der Segmentvermögenswerte und Segmentschulden und sonstiger wichtiger Segmentposten auf die entsprechenden Beträge des Unternehmens (wie in Paragraph 28 beschrieben).

Überleitungsrechnungen von den Beträgen in der Bilanz der berichtspflichtigen Segmente zu den Beträgen in der Bilanz des Unternehmens sind für jeden Stichtag erforderlich, zu dem eine Bilanz vorgelegt wird. Informationen zu früheren Perioden sind gemäß den Paragraphen 29 und 30 anzupassen.

### **Allgemeine Informationen**

22 Hier hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

- a) die Faktoren, die zur Identifizierung der berichtspflichtigen Segmente des Unternehmens verwendet werden. Dazu zählen die Organisationsgrundlage (z. B. ob sich die Geschäftsführung dafür entschieden hat, das Unternehmen nach unterschiedlichen Produkten und Dienstleistungen, nach geografischen Gebieten, nach Regulierungsumfeld oder einer Kombination von Faktoren zu organisieren, und ob Geschäftssegmente zusammengefasst wurden),
- aa) die Ermessensentscheidungen, die von der Geschäftsführung bei Anwendung der in Paragraph 12 genannten Kriterien für die Zusammenfassung getroffen wurden. Dazu zählt eine kurze Beschreibung der auf diese Weise zusammengefassten Geschäftssegmente und der wirtschaftlichen Indikatoren, die bewertet wurden, um zu bestimmen, dass die zusammengefassten Geschäftssegmente die gleichen wirtschaftlichen Charakteristika aufweisen, und
- b) die Arten von Produkten und Dienstleistungen, die die Grundlage der Umsatzerlöse jedes berichtspflichtigen Segments darstellen.

### **Informationen über den Gewinn oder Verlust und über die Vermögenswerte und Schulden**

23 Ein Unternehmen hat für jedes berichtspflichtige Segment einen Messwert für den Gewinn oder Verlust anzugeben. Wird ein solcher Betrag dem Hauptentscheidungsträger regelmäßig übermittelt, hat das Unternehmen für jedes berichtspflichtige Segment einen Messwert für die gesamten Vermögenswerte und die gesamten Schulden anzugeben. Wenn die entsprechenden Beträge in den Messwert für den Gewinn oder Verlust des Segments einfließen, der vom Hauptentscheidungsträger überprüft wird, oder diesem regelmäßig anderweitig übermittelt werden, auch wenn sie nicht in den Messwert für den Gewinn oder Verlust des Segments einfließen, hat das Unternehmen zudem zu jedem berichtspflichtigen Segment die folgenden Angaben zu machen:

- a) Umsatzerlöse von externen Kunden,
- b) Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftssegmenten desselben Unternehmens,
- c) Zinserträge,
- d) Zinsaufwendungen,
- e) planmäßige Abschreibungen,
- f) wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten, die gemäß Paragraph 97 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) angegeben werden,
- g) Anteil des Unternehmens am Gewinn oder Verlust von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden,
- h) Ertragsteueraufwand oder -ertrag und
- i) wesentliche zahlungsunwirksame Posten, bei denen es sich nicht um planmäßige Abschreibungen handelt.

Ein Unternehmen hat die Zinserträge gesondert vom Zinsaufwand für jedes berichtspflichtige Segment auszuweisen, es sei denn, die meisten Umsatzerlöse des Segments wurden aufgrund von Zinsen erwirtschaftet und der Hauptentscheidungsträger stützt sich in erster Linie auf die Nettozinserträge, um die Ertragskraft des Segments zu beurteilen und Entscheidungen über die Allokation der Ressourcen für das Segment zu treffen. In einem solchen Fall kann ein Unternehmen die segmentbezogenen Zinserträge abzüglich des segmentbezogenen Zinsaufwands angeben und über diese Vorgehensweise informieren.

- 24 Wenn die entsprechenden Beträge in den Messwert für die Segmentvermögenswerte einfließen, der vom Hauptentscheidungsträger überprüft wird, oder diesem regelmäßig anderweitig übermittelt werden, auch wenn sie nicht in den Messwert für die Segmentvermögenswerte einfließen, hat das Unternehmen zudem zu jedem berichtspflichtigen Segment die folgenden Angaben zu machen:
- Betrag der Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, und
  - Betrag der Zugänge zu den langfristigen Vermögenswerten<sup>(48)</sup>, ausgenommen Finanzinstrumente, latente Steueransprüche, Nettovermögenswerte aus einem leistungsorientierten Plan (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*) und Ansprüche aus Versicherungsverträgen.

#### BEWERTUNG

- 25 Der Betrag jedes dargestellten Segmentpostens soll dem Messwert entsprechen, welcher dem Hauptentscheidungsträger übermittelt wird, damit dieser die Ertragskraft des Segments beurteilen und Entscheidungen über die Allokation der Ressourcen für das Segment treffen kann. Anpassungen und Eliminierungen, die während der Erstellung eines Unternehmensabschlusses und bei der Allokation von Umsatzerlösen, Aufwendungen sowie Gewinnen oder Verlusten vorgenommen werden, sind bei der Ermittlung des ausgewiesenen Gewinns oder Verlusts des Segments nur dann zu berücksichtigen, wenn sie in den Messwert für den Gewinn oder Verlust des Segments eingeflossen sind, den der Hauptentscheidungsträger zugrunde legt. Ebenso sind für dieses Segment nur jene Vermögenswerte und Schulden auszuweisen, die in die vom Hauptentscheidungsträger genutzten Messwerte für die Vermögenswerte und Schulden des Segments eingeflossen sind. Werden Beträge dem Gewinn oder Verlust sowie den Vermögenswerten oder Schulden eines berichtspflichtigen Segments zugewiesen, so hat die Allokation dieser Beträge auf angemessener Basis zu erfolgen.
- 26 Verwendet der Hauptentscheidungsträger zur Beurteilung der Ertragskraft des Segments und zur Entscheidung über die Art der Allokation der Ressourcen lediglich einen Messwert für den Gewinn oder Verlust und die Vermögenswerte sowie Schulden eines Geschäftssegments, so sind der Gewinn oder Verlust und die Vermögenswerte sowie Schulden gemäß diesem Messwert anzugeben. Verwendet der Hauptentscheidungsträger mehr als einen Messwert für den Gewinn oder Verlust und die Vermögenswerte sowie Schulden eines Geschäftssegments, so sind jene Messwerte zu verwenden, die die Geschäftsführung gemäß den Bewertungsgrundsätzen als am ehesten mit denjenigen konsistent ansieht, die für die Ermittlung der entsprechenden Beträge im Abschluss des Unternehmens zugrunde gelegt werden.
- 27 Ein Unternehmen hat die Bewertungsgrundlagen für den Gewinn oder Verlust eines Segments sowie für die Vermögenswerte und Schulden jedes berichtspflichtigen Segments zu erläutern. Mindestens anzugeben sind
- die Rechnungslegungsgrundlage für sämtliche Geschäftsvorfälle zwischen berichtspflichtigen Segmenten.
  - die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungsgrundlagen für den Gewinn oder Verlust eines berichtspflichtigen Segments und den Gewinn oder Verlust des Unternehmens vor Steueraufwand oder –ertrag und Aufgabe von Geschäftsbereichen (falls nicht aus den in Paragraph 28 beschriebenen Überleitungsrechnungen ersichtlich). Diese Unterschiede könnten Rechnungslegungsmethoden und Richtlinien für die Allokation von zentral angefallenen Kosten umfassen, die für das Verständnis der dargestellten Segmentinformationen erforderlich sind.
  - die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungsgrundlagen für die Vermögenswerte eines berichtspflichtigen Segments und die Vermögenswerte des Unternehmens (falls nicht aus den in Paragraph 28 beschriebenen Überleitungsrechnungen ersichtlich). Diese Unterschiede könnten Rechnungslegungsmethoden und Richtlinien für die Allokation von gemeinsam genutzten Vermögenswerten umfassen, die für das Verständnis der dargestellten Segmentinformationen erforderlich sind.
  - die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungsgrundlagen für die Schulden eines berichtspflichtigen Segments und die Schulden des Unternehmens (falls nicht aus den in Paragraph 28 beschriebenen Überleitungsrechnungen ersichtlich). Diese Unterschiede könnten Rechnungslegungsmethoden und Richtlinien für die Allokation von gemeinsam genutzten Schulden umfassen, die für das Verständnis der dargestellten Segmentinformationen erforderlich sind.

<sup>(48)</sup> Bei einer Gliederung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge beinhalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird.

- e) die Art etwaiger Änderungen der Bewertungsmethoden im Vergleich zu früheren Perioden, die zur Bestimmung des Gewinns oder Verlusts des Segments verwendet werden, und gegebenenfalls die Auswirkungen dieser Änderungen auf die Bewertung des Gewinns oder Verlusts des Segments.
- f) Art und Auswirkungen etwaiger asymmetrischer Allokationen auf berichtspflichtige Segmente. Beispielsweise könnte ein Unternehmen einen Abschreibungsaufwand einem Segment zuordnen, ohne diesem Segment die entsprechenden abschreibungsfähigen Vermögenswerte zuzuordnen.

### **Überleitungsrechnungen**

- 28 Ein Unternehmen hat Überleitungsrechnungen für alle nachfolgend genannten Beträge vorzulegen:
- a) Gesamtbetrag der Umsatzerlöse der berichtspflichtigen Segmente zu den Umsatzerlösen des Unternehmens.
  - b) Gesamtbetrag der Messwerte für den Gewinn oder Verlust der berichtspflichtigen Segmente zum Gewinn oder Verlust des Unternehmens vor Steueraufwand (Steuerertrag) und Aufgabe von Geschäftsbereichen. Weist ein Unternehmen indes berichtspflichtigen Segmenten Posten wie Steueraufwand (Steuerertrag) zu, kann es die Überleitungsrechnung vom Gesamtbetrag der Messwerte für den Gewinn oder Verlust der Segmente zum Gewinn oder Verlust des Unternehmens unter Einbeziehung dieser Posten erstellen.
  - c) Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens, wenn die Segmentvermögenswerte gemäß Paragraph 23 angegeben werden.
  - d) Gesamtbetrag der Schulden der berichtspflichtigen Segmente zu den Schulden des Unternehmens, wenn die Segmentschulden gemäß Paragraph 23 angegeben werden.
  - e) Gesamtbetrag jeder anderen wesentlichen Angabe für die berichtspflichtigen Segmente zum entsprechenden Betrag für das Unternehmen.

Alle wesentlichen Abstimmungsposten in den Überleitungsrechnungen sind gesondert zu identifizieren und zu beschreiben. So ist z. B. der Betrag jeder wesentlichen Anpassung, die für die Abstimmung des Gewinns oder Verlusts des Segments mit dem Gewinn oder Verlust des Unternehmens erforderlich ist und ihren Ursprung in unterschiedlichen Rechnungslegungsmethoden hat, gesondert zu identifizieren und zu beschreiben.

### **Anpassung zuvor veröffentlichter Informationen**

- 29 Ändert ein Unternehmen die Struktur seiner internen Organisation auf eine Art und Weise, die die Zusammensetzung seiner berichtspflichtigen Segmente verändert, müssen die entsprechenden Informationen für frühere Perioden, einschließlich Zwischenperioden, angepasst werden, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch. Die Feststellung, ob Informationen nicht verfügbar sind und die Kosten für ihre Erstellung übermäßig hoch liegen, hat für jeden angegebenen Einzelposten gesondert zu erfolgen. Nach einer Änderung der Zusammensetzung seiner berichtspflichtigen Segmente hat ein Unternehmen Angaben dazu zu machen, ob es die entsprechenden Posten der Segmentinformationen für frühere Perioden angepasst hat.
- 30 Ändert ein Unternehmen die Struktur seiner internen Organisation auf eine Art und Weise, die die Zusammensetzung seiner berichtspflichtigen Segmente verändert, und werden die entsprechenden Informationen für frühere Perioden, einschließlich Zwischenperioden, nicht angepasst, um der Änderung Rechnung zu tragen, hat ein Unternehmen in dem Jahr, in dem die Änderung eintritt, Segmentangaben für die derzeitige Berichtsperiode sowohl auf der Grundlage der alten als auch der neuen Segmentstruktur zu machen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.

### **ANGABEN AUF UNTERNEHMENSEBENE**

- 31 Die Paragraphen 32–34 sind auf alle unter diesen IFRS fallende Unternehmen anzuwenden. Dazu zählen auch Unternehmen, die nur ein einziges berichtspflichtiges Segment haben. Bei einigen Unternehmen sind die Geschäftsbereiche nicht nach unterschiedlichen Produkten und Dienstleistungen oder unterschiedlichen geografischen Tätigkeitsbereichen organisiert. Die berichtspflichtigen Segmente eines solchen Unternehmens können Umsatzerlöse ausweisen, die in einem breiten Spektrum sehr unterschiedlicher Produkte und Dienstleistungen erwirtschaftet wurden, oder aber mehrere berichtspflichtige Segmente können sehr ähnliche Produkte und Dienstleistungen anbieten. Ebenso können die berichtspflichtigen Segmente eines Unternehmens Vermögenswerte in verschiedenen geografischen Gebieten halten und Umsatzerlöse von Kunden in diesen verschiedenen geografischen Bereichen ausweisen, oder aber mehrere dieser berichtspflichtigen Segmente sind in demselben geografischen Gebiet tätig. Die in den Paragraphen 32–34 verlangten Angaben sind nur dann erforderlich, wenn sie nicht bereits als Teil der Informationen des berichtspflichtigen Segments gemäß diesem IFRS vorgelegt wurden.

### Informationen über Produkte und Dienstleistungen

- 32 Ein Unternehmen hat die Umsatzerlöse von externen Kunden für jedes Produkt und jede Dienstleistung bzw. für jede Gruppe vergleichbarer Produkte und Dienstleistungen auszuweisen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch. In diesem Fall ist dieser Umstand anzugeben. Die ausgewiesenen Umsatzerlösbeträge müssen auf den Finanzinformationen basieren, die für die Erstellung des Unternehmensabschlusses verwendet werden.

### Informationen über geografische Gebiete

- 33 Ein Unternehmen hat folgende geografische Angaben zu machen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch:
- Umsatzerlöse, die von externen Kunden erwirtschaftet wurden, die (i) dem Sitzland des Unternehmens und (ii) allen Drittländern insgesamt zugewiesen werden, in denen das Unternehmen Umsatzerlöse erwirtschaftet. Wenn die Umsatzerlöse von externen Kunden, die einem einzelnen Drittland zugewiesen werden, wesentlich sind, sind diese Umsatzerlöse gesondert anzugeben. Ein Unternehmen hat anzugeben, auf welcher Grundlage die Umsatzerlöse von externen Kunden den einzelnen Ländern zugewiesen werden.
  - langfristige Vermögenswerte<sup>(49)</sup>, ausgenommen Finanzinstrumente, latente Steueransprüche, Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Ansprüche aus Versicherungsverträgen, die (i) im Sitzland des Unternehmens und (ii) in allen Drittländern insgesamt gelegen sind, in dem das Unternehmen Vermögenswerte hält. Wenn die Vermögenswerte in einem einzelnen Drittland wesentlich sind, sind diese Vermögenswerte gesondert anzugeben.

Die angegebenen Beträge müssen auf den Finanzinformationen basieren, die für die Erstellung des Unternehmensabschlusses verwendet werden. Wenn die erforderlichen Informationen nicht verfügbar sind und die Kosten für ihre Erstellung übermäßig hoch wären, hat das Unternehmen dies anzugeben. Über die in diesem Paragraphen verlangten Informationen hinaus kann ein Unternehmen Zwischensummen für die geografischen Informationen nach Ländergruppen vorlegen.

### Informationen über wichtige Kunden

- 34 Ein Unternehmen hat Informationen über den Grad seiner Abhängigkeit von seinen wichtigen Kunden vorzulegen. Wenn sich die Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit einem einzelnen externen Kunden auf mindestens 10 Prozent der Umsatzerlöse des Unternehmens belaufen, hat das Unternehmen diesen Umstand anzugeben sowie den Gesamtbetrag der Umsatzerlöse von jedem derartigen Kunden und die Identität des Segments bzw. der Segmente, in denen die Umsatzerlöse ausgewiesen werden. Das Unternehmen muss den Namen eines wichtigen Kunden oder die Höhe der Umsatzerlöse, die jedes Segment in Bezug auf diesen Kunden ausweist, nicht angeben. Für die Zwecke dieses IFRS ist eine Gruppe von Unternehmen, von denen das berichtende Unternehmen weiß, dass sie unter gemeinsamer Beherrschung stehen, als ein einziger Kunde anzusehen. Ob eine öffentliche Körperschaft (einschließlich Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob sie auf lokaler, nationaler oder internationaler Ebene angesiedelt sind) sowie Unternehmen, von denen das berichtende Unternehmen weiß, dass sie der Beherrschung durch diese staatliche Stelle unterliegen, als ein einziger Kunde anzusehen ist/sind, muss allerdings durch Ermessensausübung beurteilt werden. Bei dieser Beurteilung hat das berichtende Unternehmen den Umfang der wirtschaftlichen Integration zwischen diesen Unternehmen zu berücksichtigen.

### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 35 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf ein vor dem 1. Januar 2009 beginnendes Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 35A Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 23 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 auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 36 Segmentinformationen für frühere Geschäftsjahre, die als Vergleichsinformationen für das erste Jahr der Anwendung vorgelegt werden (einschließlich der Änderung an Paragraph 23 vom April 2009), müssen angepasst werden, um die Anforderungen dieses IFRS zu erfüllen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.
- 36A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 23(f) geändert. 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 ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderungen anzuwenden.

<sup>(49)</sup> Bei einer Gliederung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge enthalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird.

36B Durch IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* (in der 2009 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 34 für am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnende Geschäftsjahre geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 24 (in der 2009 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auch die Änderungen an Paragraph 34 auf dieses frühere Geschäftsjahr anzuwenden.

36C Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 22 und 28 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 14

37 Dieser IFRS ersetzt IAS 14 *Segmentberichterstattung*.

*Anhang A***Definitionen**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.*

- Geschäftssegment** Ein Geschäftssegment ist ein Unternehmensbestandteil,
- a) der Geschäftstätigkeiten betreibt, mit denen Umsatzerlöse erwirtschaftet werden und bei denen Aufwendungen anfallen können (einschließlich Umsatzerlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen mit anderen Bestandteilen desselben Unternehmens),
  - b) dessen Betriebsergebnisse regelmäßig vom Hauptentscheidungsträger im Hinblick auf Entscheidungen über die Allokation von Ressourcen zu diesem Segment und die Bewertung seiner Ertragskraft überprüft werden und
  - c) für den separate Finanzinformationen vorliegen.