

## IAS 1

für Vertriebs- oder Verwaltungsaktivitäten. Das Unternehmen hat diesem Verfahren zufolge zumindest die Umsatzkosten gesondert von anderen Aufwendungen zu erfassen. Diese Methode liefert den Adressaten oft relevantere Informationen als die Aufteilung nach Aufwandsarten, aber die Zuordnung von Aufwendungen zu Funktionen kann willkürlich sein und beruht auf erheblichen Ermessensentscheidungen. Ein Beispiel für eine Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren ist:

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

- 104** Ein Unternehmen, welches das Umsatzkostenverfahren anwendet, hat zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich des Aufwands für planmäßige Abschreibungen und Amortisationen sowie Leistungen an Arbeitnehmer, anzugeben.
- 105** Die Wahl zwischen dem Umsatzkosten- und dem Gesamtkostenverfahren hängt von historischen und branchenbezogenen Faktoren und von der Art des Unternehmens ab. Beide Verfahren liefern Hinweise auf die Kosten, die sich direkt oder indirekt mit der Höhe des Umsatzes oder der Produktion des Unternehmens verändern können. Da jede der beiden Darstellungsformen für unterschiedliche Unternehmenstypen vorteilhaft ist, verpflichtet dieser Standard das Management zur Wahl der Darstellungsform, die zuverlässig und relevanter ist. Da Informationen über die Art von Aufwendungen für die Prognose künftiger Cashflows nützlich sind, werden bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben gefordert. In Paragraph 104 hat der Begriff „Leistungen an Arbeitnehmer“ dieselbe Bedeutung wie in IAS 19.

### *Eigenkapitalveränderungsrechnung*

#### **Informationen, die in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen sind**

- 106** Ein Unternehmen hat gemäß Paragraph 10 eine Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erstellen. Diese muss Folgendes enthalten:
- (a) das Gesamtergebnis in der Berichtsperiode, wobei die Beträge, die den Eigentümern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Anteilen insgesamt zuzurechnen sind, getrennt auszuweisen sind;
  - (b) für jede Eigenkapitalkomponente die Auswirkungen einer rückwirkenden Anwendung oder rückwirkenden Anpassung, die gemäß IAS 8 bilanziert wurden, und
  - (c) [gestrichen]
  - (d) für jede Eigenkapitalkomponente eine Überleitungsrechnung für die Buchwerte zu Beginn und am Ende der Berichtsperiode, wobei Veränderungen gesondert auszuweisen sind, die zurückzuführen sind auf
    - (i) Gewinn oder Verlust,
    - (ii) sonstiges Ergebnis und
    - (iii) Transaktionen mit Eigentümern, die in dieser Eigenschaft handeln, wobei Einzahlungen von Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer sowie Veränderungen bei Eigentumsanteilen an Tochterunternehmen, die keinen Verlust der Beherrschung nach sich ziehen, gesondert auszuweisen sind.

#### **Informationen, die in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang darzustellen sind**

- 106A** Ein Unternehmen hat in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang für jede Eigenkapitalkomponente eine nach Posten gegliederte Analyse des sonstigen Einkommens vorzunehmen (siehe Paragraph 106 Buchstabe d Ziffer ii).
- 107** Ein Unternehmen hat in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang die Höhe der Dividenden, die während der Berichtsperiode als Ausschüttungen an Eigentümer angesetzt werden, sowie den entsprechenden Dividendenbetrag pro Aktie anzugeben.
- 108** Zu den in Paragraph 106 genannten Eigenkapitalbestandteilen gehören beispielsweise jede Kategorie des eingebrachten Kapitals, der kumulierte Saldo jeder Kategorie des sonstigen Ergebnisses und die Gewinnrücklagen.
- 109** Veränderungen des Eigenkapitals eines Unternehmens zwischen dem Beginn und dem Ende der Berichtsperiode spiegeln die Zu- oder Abnahme seines Nettovermögens während der Periode wider. Mit Ausnahme von Änderungen, die sich aus Transaktionen mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln (z. B. Kapitaleinzahlungen, Rückerwerb von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens und Dividenden), sowie den unmittelbar damit zusammenhängenden Transaktionskosten ergeben, stellt die Gesamtveränderung des Eigenkapitals während der betreffenden Periode den Gesamtertrag bzw. -aufwand einschließlich

activities. At a minimum, an entity discloses its cost of sales under this method separately from other expenses. This method can provide more relevant information to users than the classification of expenses by nature, but allocating costs to functions may require arbitrary allocations and involve considerable judgement. An example of a classification using the function of expense method is as follows:

Revenue	X
Cost of sales	(X)
Gross profit	X
Other income	X
Distribution costs	(X)
Administrative expenses	(X)
Other expenses	(X)
Profit before tax	X

An entity classifying expenses by function shall disclose additional information on the nature of expenses, including depreciation and amortisation expense and employee benefits expense. **104**

The choice between the function of expense method and the nature of expense method depends on historical and industry factors and the nature of the entity. Both methods provide an indication of those costs that might vary, directly or indirectly, with the level of sales or production of the entity. Because each method of presentation has merit for different types of entities, this Standard requires management to select the presentation that is reliable and more relevant. However, because information on the nature of expenses is useful in predicting future cash flows, additional disclosure is required when the function of expense classification is used. In paragraph 104, 'employee benefits' has the same meaning as in IAS 19. **105**

#### *Statement of changes in equity*

##### **Information to be presented in the statement of changes in equity**

**An entity shall present a statement of changes in equity as required by paragraph 10. The statement of changes in equity includes the following information:** **106**

- (a) **total comprehensive income for the period, showing separately the total amounts attributable to owners of the parent and to non-controlling interests;**
- (b) **for each component of equity, the effects of retrospective application or retrospective restatement recognised in accordance with IAS 8; and**
- (c) **[deleted]**
- (d) **for each component of equity, a reconciliation between the carrying amount at the beginning and the end of the period, separately disclosing changes resulting from:**
  - (i) **profit or loss;**
  - (ii) **other comprehensive income; and**
  - (iii) **transactions with owners in their capacity as owners, showing separately contributions by and distributions to owners and changes in ownership interests in subsidiaries that do not result in a loss of control.**

##### **Information to be presented in the statement of changes in equity or in the notes**

**For each component of equity an entity shall present, either in the statement of changes in equity or in the notes, an analysis of other comprehensive income by item (see paragraph 106 (d) (ii)).** **106A**

**An entity shall present, either in the statement of changes in equity or in the notes, the amounts of dividends recognised as distributions to owners during the period, and the related amount of dividends per share.** **107**

In paragraph 106, the components of equity include, for example, each class of contributed equity, the accumulated balance of each class of other comprehensive income and retained earnings. **108**

Changes in an entity's equity between the beginning and the end of the reporting period reflect the increase or decrease in its net assets during the period. Except for changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners (such as equity contributions, reacquisitions of the entity's own equity instruments and dividends) and transaction costs directly related to such transactions, the overall change in equity during a period represents the total amount of income and expense, including gains and losses, generated by the entity's activities during that period. **109**

## IAS 1

### Weitere Angaben

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

### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 139** Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 139A** Durch IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 106 geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Periode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Berichtsperiode an, so hat es auf diese Periode auch die genannte Änderung anzuwenden. Diese Änderung ist rückwirkend anzuwenden.
- 139B** Durch *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* (im Februar 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 32 und IAS 1) wurden der Paragraph 138 geändert und die Paragraphen 8A, 80A und 136A eingefügt. Diese Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so muss es dies angeben und gleichzeitig die verbundenen Änderungen an IAS 32, IAS 39, IFRS 7 und IFRIC 2 *Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente* anwenden.
- 139C** Die Paragraphen 68 und 71 werden im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2008 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben.
- 139D** Paragraph 69 wurde durch die *Verbesserungen der IFRS* vom April 2009 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2010 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung für ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 139F** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurden die Paragraphen 106 und 107 geändert und der Paragraph 106A eingefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

### RÜCKNAHME VON IAS 1 (ÜBERARBEITET 2003)

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

**Other disclosures**

- An entity shall disclose in the notes: **137**
- (a) the amount of dividends proposed or declared before the financial statements were authorised for issue but not recognised as a distribution to owners during the period, and the related amount per share; and
  - (b) the amount of any cumulative preference dividends not recognised.
- An entity shall disclose the following, if not disclosed elsewhere in information published with the financial statements: **138**
- (a) the domicile and legal form of the entity, its country of incorporation and the address of its registered office (or principal place of business, if different from the registered office);
  - (b) a description of the nature of the entity's operations and its principal activities;
  - (c) the name of the parent and the ultimate parent of the group; and
  - (d) if it is a limited life entity, information regarding the length of its life.

**TRANSITION AND EFFECTIVE DATE**

- An entity shall apply this Standard for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity adopts this Standard for an earlier period, it shall disclose that fact. **139**
- IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraph 106. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendment shall be applied for that earlier period. The amendment shall be applied retrospectively. **139A**
- Puttable *Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* (Amendments to IAS 32 and IAS 1), issued in February 2008, amended paragraph 138 and inserted paragraphs 8A, 80A and 136A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact and apply the related amendments to IAS 32, IAS 39, IFRS 7 and IFRIC 2 *Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments* at the same time. **139B**
- Paragraphs 68 and 71 were amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **139C**
- Paragraph 69 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in April 2009. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **139D**
- Paragraphs 106 and 107 were amended and paragraph 106A was added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2011. Earlier application is permitted. **139F**

**WITHDRAWAL OF IAS 1 (REVISED 2003)**

- This Standard supersedes IAS 1 *Presentation of Financial Statements* revised in 2003, as amended in 2005. **140**

## IAS 21

Stichtagskurs verwendet. Derartige Umrechnungen entsprechen nicht den International Financial Reporting Standards und den in Paragraph 57 genannten erforderlichen Angaben.

- 57 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen oder seiner Darstellungswährung dar und werden die Anforderungen von Paragraph 55 nicht erfüllt, so hat das Unternehmen:
- die Informationen deutlich als zusätzliche Informationen zu kennzeichnen, um sie von den mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmenden Informationen zu unterscheiden.
  - die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden; und
  - die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechnungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 58 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 58A *Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb* (Änderung des IAS 21), Dezember 2005, Hinzufügung von Paragraph 15A und Änderung von Paragraph 33. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.
- 59 Ein Unternehmen hat Paragraph 47 prospektiv auf alle Erwerbe anzuwenden, die nach Beginn der Berichtsperiode, in der dieser Standard erstmalig angewendet wird, stattfinden. Eine retrospektive Anwendung des Paragraphen 47 auf frühere Erwerbe ist zulässig. Beim Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs, der prospektiv behandelt wird, jedoch vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards stattgefunden hat, braucht das Unternehmen keine Berichtigung der Vorjahre vorzunehmen und kann daher, sofern angemessen, den Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit diesem Erwerb als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die zu dem zum Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Wechselkurs umgerechnet werden.
- 60 Alle anderen Änderungen, die sich aus der Anwendung dieses Standards ergeben, sind gemäß den Bestimmungen von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* zu bilanzieren.
- 60A Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 und 52 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 60B Mit der 2008 geänderten Fassung des IAS 27 wurden die Paragraphen 48A–48D eingefügt und Paragraph 49 geändert. Diese Änderungen sind prospektiv auf die erste Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, sind auch die Änderungen auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 60D Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurde Paragraph 60B geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

### RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

dance with international financial reporting standards and the disclosures set out in paragraph 57 are required.

When an entity displays its financial statements or other financial information in a currency that is different from either its functional currency or its presentation currency and the requirements of paragraph 55 are not met, it shall: **57**

- (a) clearly identify the information as supplementary information to distinguish it from the information that complies with international financial reporting standards;
- (b) disclose the currency in which the supplementary information is displayed; and
- (c) disclose the entity's functional currency and the method of translation used to determine the supplementary information.

#### EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this standard for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. **58**

*Net investment in a foreign operation* (amendment to IAS 21), issued in December 2005, added paragraph 15A and amended paragraph 33. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2006. Earlier application is encouraged. **58A**

An entity shall apply paragraph 47 prospectively to all acquisitions occurring after the beginning of the financial reporting period in which this standard is first applied. Retrospective application of paragraph 47 to earlier acquisitions is permitted. For an acquisition of a foreign operation treated prospectively but which occurred before the date on which this standard is first applied, the entity shall not restate prior years and accordingly may, when appropriate, treat goodwill and fair value adjustments arising on that acquisition as assets and liabilities of the entity rather than as assets and liabilities of the foreign operation. Therefore, those goodwill and fair value adjustments either are already expressed in the entity's functional currency or are non-monetary foreign currency items, which are reported using the exchange rate at the date of the acquisition. **59**

All other changes resulting from the application of this standard shall be accounted for in accordance with the requirements of IAS 8 *Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*. **60**

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 and 52. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **60A**

IAS 27 (as amended in 2008) added paragraphs 48A–48D and amended paragraph 49. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **60B**

Paragraph 60B was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. **60D**

#### WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 21 *The effects of changes in foreign exchange rates* (revised in 1993). **61**

This standard supersedes the following interpretations: **62**

- (a) SIC-11 *Foreign exchange — capitalisation of losses resulting from severe currency devaluations*;
- (b) SIC-19 *Reporting currency — measurement and presentation of financial statements under IAS 21 and IAS 29*; and
- (c) SIC-30 *Reporting currency — translation from measurement currency to presentation currency*.

## IAS 28

- (i) zusammenfassende Finanzinformationen über assoziierte Unternehmen, entweder einzeln oder in Gruppen, die nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden, einschließlich der Höhe der gesamten Vermögenswerte und Schulden, der Umsatzerlöse und Ergebnisse.
- 38** Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sind als langfristige Vermögenswerte einzustufen. Der Anteil des Eigentümers am Gewinn oder Verlust und der Buchwert dieser assoziierten Unternehmen sind gesondert anzugeben. Der Anteil des Eigentümers an allen aufgegebenen Geschäftsbereichen der assoziierten Unternehmen ist ebenfalls gesondert anzugeben.
- 39** Der Anteil des Anteilseigners an im sonstigen Ergebnis des assoziierten Unternehmens ausgewiesenen Veränderungen ist im sonstigen Ergebnis des Anteilseigners zu erfassen.
- 40** Der Eigentümer hat in Übereinstimmung mit IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, Folgendes anzugeben:
- (a) seinen Anteil an den gemeinschaftlich mit anderen Eigentümern eingegangenen Eventualverbindlichkeiten eines assoziierten Unternehmens; und
  - (b) Eventualverbindlichkeiten, die entstehen, weil der Eigentümer getrennt für alle oder einzelne Schulden des assoziierten Unternehmens haftet.

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 41** Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 41A** Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 11 und 39 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 41B** Mit der 2008 geänderten Fassung des IAS 27 wurden die Paragraphen 18, 19 und 35 geändert und Paragraph 19A eingefügt. Die Änderung des Paragraphen 35 ist rückwirkend anzuwenden und die Änderungen an den Paragraphen 18 und 19 sowie Paragraph 19A sind prospektiv auf die erste Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, sind auch die Änderungen auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 41C** Die Paragraphen 1 und 33 werden im Rahmen der Verbesserungen der IFRS vom Mai 2008 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es diese Tatsache anzugeben und die entsprechenden Änderungen von Paragraph 3 des IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*, Paragraph 1 von IAS 31 und Paragraph 4 of IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* (überarbeitet Mai 2008) gleichzeitig anzuwenden. Ein Unternehmen kann die Änderungen prospektiv anwenden.
- 41E** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurde Paragraph 41B geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung vor dem 1. Juli 2010 an, hat es dies anzugeben.

### RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

Investments in associates accounted for using the equity method shall be classified as non-current assets. The investor's share of the profit or loss of such associates, and the carrying amount of those investments, shall be separately disclosed. The investor's share of any discontinued operations of such associates shall also be separately disclosed. **38**

The investor's share of changes recognised in other comprehensive income by the associate shall be recognised by the investor in other comprehensive income. **39**

In accordance with IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets* the investor shall disclose: **40**

- (a) its share of the contingent liabilities of an associate incurred jointly with other investors; and
- (b) those contingent liabilities that arise because the investor is severally liable for all or part of the liabilities of the associate.

#### EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this standard for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. **41**

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 11 and 39. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **41A**

IAS 27 (as amended in 2008) amended paragraphs 18, 19 and 35 and added paragraph 19A. An entity shall apply the amendment to paragraph 35 retrospectively and the amendments to paragraphs 18 and 19 and paragraph 19A prospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **41B**

Paragraphs 1 and 33 were amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact and apply for that earlier period the amendments to paragraph 3 of IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*, paragraph 1 of IAS 31 and paragraph 4 of IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* issued in May 2008. An entity is permitted to apply the amendments prospectively. **41C**

Paragraph 41B was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment before 1 July 2010 it shall disclose that fact. **41E**

#### WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 28 *Accounting for investments in associates* (revised in 2000). **42**

This standard supersedes the following interpretations: **43**

- (a) SIC-3 *Elimination of unrealised profits and losses on transactions with associates*;
- (b) SIC-20 *Equity accounting method — recognition of losses*; and
- (c) SIC-33 *Consolidation and equity method — potential voting rights and allocation of ownership interests*.



## IAS 31

- 53 Ein oder mehrere Partnerunternehmen kann bzw. können als Betreiber oder Manager eines Gemeinschaftsunternehmens auftreten. Betreiber erhalten für eine solche Aufgabe im Regelfall ein Entgelt. Beim Gemeinschaftsunternehmen sind die gezahlten Entgelte als Aufwand zu verrechnen.

### ANGABEN

- 54 Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Eventualverbindlichkeiten getrennt von anderen Eventualverbindlichkeiten anzugeben, es sei denn, die Wahrscheinlichkeit eines Verlustes ist äußerst gering:
- (a) alle Eventualverbindlichkeiten, die ein Partnerunternehmen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen eingegangen ist, sowie sein Anteil an jeder gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangenen Eventualverbindlichkeit;
  - (b) sein Anteil an den Eventualverbindlichkeiten des Gemeinschaftsunternehmens, für den es gegebenenfalls haftet; und
  - (c) Eventualverbindlichkeiten, die aus der Haftung des Partnerunternehmens für die Schulden der anderen Partnerunternehmen des Gemeinschaftsunternehmens resultieren.
- 55 Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Verpflichtungen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen getrennt von anderen Verpflichtungen anzugeben:
- (a) alle Kapitalverpflichtungen des Partnerunternehmens in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen sowie sein Anteil an den Kapitalverpflichtungen, die gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangen wurden; und
  - (b) sein Anteil an den Kapitalverpflichtungen der Gemeinschaftsunternehmen selbst.
- 56 Ein Partnerunternehmen hat eine Auflistung und Beschreibung von Anteilen an maßgeblichen Gemeinschaftsunternehmen sowie die Höhe der Beteiligung an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben. Ein Partnerunternehmen, das seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen mithilfe der Quotenkonsolidierung der entsprechenden Posten oder der Equity-Methode bilanziert, hat die Summe aller kurzfristigen Vermögenswerte, langfristigen Vermögenswerte, kurzfristigen Schulden, langfristigen Schulden, Erträge und Aufwendungen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen anzugeben.
- 57 Ein Partnerunternehmen hat die Bilanzierungsmethode für seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben.

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 58 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist dies anzugeben.
- 58A Mit der 2008 geänderten Fassung des IAS 27 wurden die Paragraphen 45 und 46 geändert und die Paragraphen 45A und 45B eingefügt. Die Änderung des Paragraphen 46 ist rückwirkend anzuwenden und die Änderung des Paragraphen 45 sowie die Paragraphen 45A und 45B sind prospektiv auf die erste Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Berichtsperiode an, sind auch diese Änderungen auf die frühere Periode anzuwenden.
- 58B Paragraph 1 wird im Rahmen der Verbesserungen der IFRS vom Mai 2008 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es diese Tatsache anzugeben und die entsprechenden Änderungen von Paragraph 3 des IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*, Paragraph 1 des IAS 28 und Paragraph 4 des IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* (überarbeitet Mai 2008) gleichzeitig anzuwenden. Ein Unternehmen kann die Änderungen prospektiv anwenden.
- 58D Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an IFRS* wurde Paragraph 58A geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung vor dem 1. Juli 2010 an, hat es dies anzugeben.

### RÜCKNAHME VON IAS 31 (ÜBERARBEITET 2000)

- 59 Dieser Standard ersetzt IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* (überarbeitet 2000).

One or more venturers may act as the operator or manager of a joint venture. Operators are usually paid a management fee for such duties. The fees are accounted for by the joint venture as an expense. **53**

#### DISCLOSURE

A venturer shall disclose the aggregate amount of the following contingent liabilities, unless the probability of loss is remote, separately from the amount of other contingent liabilities: **54**

- (a) any contingent liabilities that the venturer has incurred in relation to its interests in joint ventures and its share in each of the contingent liabilities that have been incurred jointly with other venturers;
- (b) its share of the contingent liabilities of the joint ventures themselves for which it is contingently liable; and
- (c) those contingent liabilities that arise because the venturer is contingently liable for the liabilities of the other venturers of a joint venture.

A venturer shall disclose the aggregate amount of the following commitments in respect of its interests in joint ventures separately from other commitments: **55**

- (a) any capital commitments of the venturer in relation to its interests in joint ventures and its share in the capital commitments that have been incurred jointly with other venturers; and
- (b) its share of the capital commitments of the joint ventures themselves.

A venturer shall disclose a listing and description of interests in significant joint ventures and the proportion of ownership interest held in jointly controlled entities. A venturer that recognises its interests in jointly controlled entities using the line-by-line reporting format for proportionate consolidation or the equity method shall disclose the aggregate amounts of each of current assets, long-term assets, current liabilities, long-term liabilities, income and expenses related to its interests in joint ventures. **56**

A venturer shall disclose the method it uses to recognise its interests in jointly controlled entities. **57**

#### EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this standard for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. **58**

**58A** IAS 27 (as amended in 2008) amended paragraphs 45 and 46 and added paragraphs 45A and 45B. An entity shall apply the amendment to paragraph 46 retrospectively and the amendments to paragraph 45 and paragraphs 45A and 45B prospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.

**58B** Paragraph 1 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact and apply for that earlier period the amendments to paragraph 3 of IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*, paragraph 1 of IAS 28 and paragraph 4 of IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* issued in May 2008. An entity is permitted to apply the amendment prospectively.

**58D** Paragraph 58A was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment before 1 July 2010 it shall disclose that fact.

#### WITHDRAWAL OF IAS 31 (REVISED 2000)

This standard supersedes IAS 31 *Financial reporting of interests in joint ventures* (revised in 2000). **59**

## IAS 32

oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so muss es dies angeben und gleichzeitig die verbundenen Änderungen der IAS 1, IAS 39, IFRS 7 und IFRIC 2 anwenden.

- 96B** *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* sieht eine eingeschränkte Ausnahme vom Anwendungsbereich vor, die von den Unternehmen folglich nicht analog anzuwenden ist.
- 96C** Die Einstufung im Rahmen dieser Ausnahme ist auf die Bilanzierung der betreffenden Instrumente nach IAS 1, IAS 32, IAS 39 und IFRS 7 zu beschränken. Im Rahmen anderer Standards, wie IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*, sind die Instrumente dagegen nicht als Eigenkapitalinstrumente einzustufen.
- 97** Dieser Standard ist retrospektiv anzuwenden.
- 97A** Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 40 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 97B** In der 2008 geänderten Fassung des IFRS 3 wurde Paragraph 4 (c) gestrichen. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, so ist auch diese Änderung auf die frühere Periode anzuwenden. Die Änderung gilt allerdings nicht für bedingte Gegenleistungen, die sich aus einem Unternehmenszusammenschluss ergeben haben, bei dem der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung von IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) liegt. Eine solche Gegenleistung ist stattdessen nach den Paragraphen 65A–65E der 2010 geänderten Fassung von IFRS 3 zu bilanzieren.
- 97C** Wendet ein Unternehmen die in Paragraph 96A genannten Änderungen an, so muss es ein zusammengesetztes Finanzinstrument, das mit der Verpflichtung verbunden ist, einer anderen Partei bei Liquidation einen proportionalen Anteil an seinem Nettovermögen zu liefern, in eine Komponente „Verbindlichkeit“ und eine Komponente „Eigenkapital“ aufspalten. Wenn die Komponente „Verbindlichkeit“ nicht länger aussteht, würde eine rückwirkende Anwendung dieser Änderungen an IAS 32 die Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten erfordern. Die erste wäre den Gewinnrücklagen zuzuordnen und wäre der kumulierte Zinszuwachs der Komponente „Verbindlichkeit“. Die andere wäre die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente. Wenn die Verbindlichkeitskomponente zum Zeitpunkt der Anwendung der Änderungen nicht mehr aussteht, muss das Unternehmen diese beiden Komponenten folglich nicht voneinander trennen.
- 97D** Paragraph 4 wird im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2008 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es diese Tatsache anzugeben und die entsprechenden Änderungen von Paragraph 3 des IFRS 7, Paragraph 1 des IAS 28 und Paragraph 1 des IAS 31 und (überarbeitet Mai 2008) gleichzeitig anzuwenden. Ein Unternehmen kann die Änderungen prospektiv anwenden.
- 97E** Durch *Einstufung von Bezugsrechten* (veröffentlicht im Oktober 2009) wurden die Paragraphen 11 und 16 geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Februar 2010 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung in einer früheren Berichtsperiode an, so hat es dies anzugeben.
- 97G** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an IFRS* wurde Paragraph 97B geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

### RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

- 98** Dieser Standard ersetzt IAS 32 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* in der 2000 überarbeiteten Fassung.<sup>2</sup>
- 99** Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:  
(a) SIC-5 *Einstufung von Finanzinstrumenten – Bedingte Erfüllungsvereinbarungen*;  
(b) SIC-16 *Gezeichnetes Kapital – Rückgekauft eigene Eigenkapitalinstrumente (eigene Anteile)*; und  
(c) SIC-17 *Eigenkapital – Kosten einer Eigenkapitaltransaktion*.
- 100** Dieser Standard widerruft die Entwurfsfassung der Interpretation SIC D34 *Financial Instruments – Instruments or Rights Redeemable by the Holder*.

<sup>2</sup> Im August 2005 hat der IASB alle Angabepflichten zu Finanzinstrumenten in den IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* verlagert.

period, it shall disclose that fact and apply the related amendments to IAS 1, IAS 39, IFRS 7 and IFRIC 2 at the same time.

*Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* introduced a limited scope exception; therefore, an entity shall not apply the exception by analogy. **96B**

The classification of instruments under this exception shall be restricted to the accounting for such an instrument under IAS 1, IAS 32, IAS 39 and IFRS 7. The instrument shall not be considered an equity instrument under other guidance, for example IFRS 2 *Share-based Payment*. **96C**

This standard shall be applied retrospectively. **97**

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 40. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **97A**

**IFRS 3 (as revised in 2008) deleted paragraph 4 (c). An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendment shall also be applied for that earlier period. However, the amendment does not apply to contingent consideration that arose from a business combination for which the acquisition date preceded the application of IFRS 3 (revised 2008). Instead, an entity shall account for such consideration in accordance with paragraphs 65A–65E of IFRS 3 (as amended in 2010).** **97B**

When applying the amendments described in paragraph 96A, an entity is required to split a compound financial instrument with an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation into separate liability and equity components. If the liability component is no longer outstanding, a retrospective application of those amendments to IAS 32 would involve separating two components of equity. The first component would be in retained earnings and represent the cumulative interest accreted on the liability component. The other component would represent the original equity component. Therefore, an entity need not separate these two components if the liability component is no longer outstanding at the date of application of the amendments. **97C**

Paragraph 4 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact and apply for that earlier period the amendments to paragraph 3 of IFRS 7, paragraph 1 of IAS 28 and paragraph 1 of IAS 31 issued in May 2008. An entity is permitted to apply the amendment prospectively. **97D**

Paragraphs 11 and 16 were amended by *Classification of Rights Issues* issued in October 2009. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 February 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact. **97E**

**Paragraph 97B was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted.** **97G**

#### WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 32 *Financial instruments: disclosure and presentation* revised in 2000<sup>2</sup>. **98**

This standard supersedes the following interpretations: **99**

- (a) SIC-5 *Classification of financial instruments — contingent settlement provisions*;
- (b) SIC-16 *Share capital — reacquired own equity instruments (treasury shares)*; and
- (c) SIC-17 *Equity— costs of an equity transaction*.

This standard withdraws draft SIC Interpretation D34 *Financial instruments — instruments or rights redeemable by the holder*. **100**

<sup>2</sup> In August 2005 the IASB relocated all disclosures relating to financial instruments to IFRS 7 *Financial instruments: disclosures*.

## IAS 34

- 8A** Wenn ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung gemäß Paragraph 81 des IAS 1 (überarbeitet 2007) darstellt, so hat es die verkürzten Zwischenberichtsdaten in diesem Abschlussbestandteil auszuweisen.

### *Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen*

- 9** Wenn ein Unternehmen einen vollständigen Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, haben Form und Inhalt der Bestandteile des Abschlusses die Anforderungen des IAS 1 an vollständige Abschlüsse zu erfüllen.
- 10** Wenn ein Unternehmen einen verkürzten Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, hat dieser verkürzte Abschluss mindestens jede der Überschriften und Zwischensummen zu enthalten, die in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres enthalten waren, sowie die von diesem Standard vorgeschriebenen ausgewählten erläuternden Anhangangaben. Zusätzliche Posten oder Anhangangaben sind einzubeziehen, wenn ihr Weglassen den Zwischenbericht irreführend erscheinen lassen würde.
- 11** Ein Unternehmen hat in dem Abschluss, der die einzelnen Gewinn- oder Verlustposten für eine Zwischenberichtsperiode darstellt, das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie für diese Periode darzustellen, wenn es IAS 33 *Ergebnis je Aktie*<sup>2</sup> unterliegt.
- 11A** Wenn ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung gemäß Paragraph 81 des IAS 1 (überarbeitet 2007) darstellt, so hat es das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie in diesem Abschlussbestandteil auszuweisen.
- 12** IAS 1 (überarbeitet 2007) enthält Anwendungsleitlinien zur Struktur des Abschlusses. Die Anwendungsleitlinien für IAS 1 geben Beispiele dafür, auf welche Weise die Darstellung der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung und der Eigenkapitalveränderungsrechnung erfolgen kann.
- 13** [gestrichen]
- 14** Ein Zwischenbericht wird auf konsolidierter Basis aufgestellt, wenn der letzte Abschluss eines Geschäftsjahres des Unternehmens ein Konzernabschluss war. Der Einzelabschluss des Mutterunternehmens stimmt mit dem Konzernabschluss in dem letzten Geschäftsbericht nicht überein oder ist damit nicht vergleichbar. Wenn der Geschäftsbericht eines Unternehmens zusätzlich zum Konzernabschluss den Einzelabschluss des Mutterunternehmens enthält, verlangt oder verbietet dieser Standard nicht die Einbeziehung des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens in den Zwischenbericht des Unternehmens.

### *Erhebliche Ereignisse und Geschäftsvorfälle*

- 15** Einem Zwischenbericht ist eine Erläuterung der Ereignisse und Geschäftsvorfälle beizufügen, die für das Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eingetreten sind, erheblich sind. Mit den Informationen über diese Ereignisse und Geschäftsvorfälle werden die im letzten Geschäftsbericht enthaltenen einschlägigen Informationen aktualisiert.
- 15A** Ein Adressat des Zwischenberichts eines Unternehmens wird auch Zugang zum letzten Geschäftsbericht dieses Unternehmens haben. Der Anhang eines Zwischenberichts muss deshalb keine Informationen enthalten, bei denen es sich nur um relativ unwesentliche Aktualisierungen der im Anhang des letzten Geschäftsberichtes enthaltenen Informationen handelt.
- 15B** Nachstehend eine Aufstellung von Ereignissen und Geschäftsvorfällen, die bei Erheblichkeit angegeben werden müssten. Diese Aufzählung ist nicht vollständig:
- (a) Abschreibung von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und Rückbuchung solcher Abschreibungen;
  - (b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von finanziellen Vermögenswerten, Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten sowie Aufhebung solcher Wertminderungsaufwendungen;
  - (c) Auflösung etwaiger Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen;
  - (d) Anschaffungen und Veräußerungen von Sachanlagen;
  - (e) Verpflichtungen zum Kauf von Sachanlagen;
  - (f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;
  - (g) Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden;
  - (h) Veränderungen im Unternehmensumfeld oder bei den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die sich auf den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens auswirken, unabhängig davon, ob diese Vermögenswerte oder Schulden zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden;
  - (i) jeder Kreditausfall oder Bruch einer Kreditvereinbarung, der nicht bei oder vor Ablauf der Berichtsperiode beseitigt ist;

---

<sup>2</sup> Dieser Paragraph wurde durch die *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2008 geändert, um den Anwendungsbereich von IAS 34 zu klären.

If an entity presents the components of profit or loss in a separate income statement as described in paragraph 81 of IAS 1 (as revised in 2007), it presents interim condensed information from that separate statement. **8A**

#### *Form and content of interim financial statements*

If an entity publishes a complete set of financial statements in its interim financial report, the form and content of those statements shall conform to the requirements of IAS 1 for a complete set of financial statements. **9**

If an entity publishes a set of condensed financial statements in its interim financial report, those condensed statements shall include, at a minimum, each of the headings and subtotals that were included in its most recent annual financial statements and the selected explanatory notes as required by this standard. Additional line items or notes shall be included if their omission would make the condensed interim financial statements misleading. **10**

In the statement that presents the components of profit or loss for an interim period, an entity shall present basic and diluted earnings per share for that period when the entity is within the scope of IAS 33 *Earnings per Share*<sup>2</sup>. **11**

If an entity presents the components of profit or loss in a separate income statement as described in paragraph 81 of IAS 1 (as revised in 2007), it presents basic and diluted earnings per share in that separate statement. **11A**

IAS 1 (as revised in 2007) provides guidance on the structure of financial statements. The Implementation Guidance for IAS 1 illustrates ways in which the statement of financial position, statement of comprehensive income and statement of changes in equity may be presented. **12**

[deleted] **13**

An interim financial report is prepared on a consolidated basis if the entity's most recent annual financial statements were consolidated statements. The parent's separate financial statements are not consistent or comparable with the consolidated statements in the most recent annual financial report. If an entity's annual financial report included the parent's separate financial statements in addition to consolidated financial statements, this standard neither requires nor prohibits the inclusion of the parent's separate statements in the entity's interim financial report. **14**

#### *Significant events and transactions*

An entity shall include in its interim financial report an explanation of events and transactions that are significant to an understanding of the changes in financial position and performance of the entity since the end of the last annual reporting period. Information disclosed in relation to those events and transactions shall update the relevant information presented in the most recent annual financial report. **15**

A user of an entity's interim financial report will have access to the most recent annual financial report of that entity. Therefore, it is unnecessary for the notes to an interim financial report to provide relatively insignificant updates to the information that was reported in the notes in the most recent annual financial report. **15A**

A user of an entity's interim financial report will have access to the most recent annual financial report of that entity. Therefore, it is unnecessary for the notes to an interim financial report to provide relatively insignificant updates to the information that was reported in the notes in the most recent annual financial report. **15B**

- (a) the write-down of inventories to net realisable value and the reversal of such a write-down;
- (b) recognition of a loss from the impairment of financial assets, property, plant and equipment, intangible assets, or other assets, and the reversal of such an impairment loss;
- (c) the reversal of any provisions for the costs of restructuring;
- (d) acquisitions and disposals of items of property, plant and equipment;
- (e) commitments for the purchase of property, plant and equipment;
- (f) litigation settlements;
- (g) corrections of prior period errors;
- (h) changes in the business or economic circumstances that affect the fair value of the entity's financial assets and financial liabilities, whether those assets or liabilities are recognised at fair value or amortised cost;
- (i) any loan default or breach of a loan agreement that has not been remedied on or before the end of the reporting period;

<sup>2</sup> This paragraph was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008 to clarify the scope of IAS 34.

## IAS 34

- (j) Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen;
- (k) Verschiebungen zwischen den verschiedenen Stufen der Fair-Value-Hierarchie, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinstrumenten zugrunde gelegt wird;
- (l) Änderungen bei der Einstufung finanzieller Vermögenswerte, die auf eine geänderte Zweckbestimmung oder Nutzung dieser Vermögenswerte zurückzuführen sind, und
- (m) Änderungen bei Eventualverbindlichkeiten oder -forderungen.

**15C** Für viele der in Paragraph 15B genannten Posten liefern die einzelnen IFRS Leitlinien zu den entsprechenden Angabepflichten. Ist ein Ereignis oder Geschäftsvorfall für das Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens eingetreten sind, erheblich, sollten die im Abschluss für das letzte Geschäftsjahr dazu enthaltenen Angaben im Zwischenbericht des Unternehmens erläutert und aktualisiert werden.

**16** [deleted]

### *Weitere Angaben*

**16A** Zusätzlich zur Angabe erheblicher Ereignisse und Geschäftsvorfälle gemäß den Paragraphen 15–15C hat ein Unternehmen in den Anhang zu seinem Zwischenabschluss die nachstehenden Angaben aufzunehmen, wenn sie nicht bereits an anderer Stelle des Zwischenberichts geliefert werden. Diese Angaben sind normalerweise vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin zu liefern:

- (a) eine Erklärung, dass im Zwischenabschluss dieselben Rechnungslegungsmethoden und Berechnungsmethoden angewandt werden wie im letzten Abschluss eines Geschäftsjahres oder, wenn diese Methoden geändert worden sind, eine Beschreibung der Art und Auswirkung der Änderung;
- (b) erläuternde Bemerkungen über die Saisoneinflüsse oder die Konjunktüreinflüsse auf die Geschäftstätigkeit innerhalb der Zwischenberichtsperiode;
- (c) Art und Umfang von Sachverhalten, die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Periodenergebnis oder Cashflows beeinflussen und die aufgrund ihrer Art, ihres Ausmaßes oder ihrer Häufigkeit ungewöhnlich sind;
- (d) Art und Umfang von Änderungen bei Schätzungen von Beträgen, die in früheren Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres dargestellt wurden, oder Änderungen bei Schätzungen von Beträgen, die in früheren Geschäftsjahren dargestellt wurden;
- (e) Emissionen, Rückkäufe und Rückzahlungen von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitaltitel;
- (f) gezahlte Dividenden (zusammengefasst oder je Aktie), gesondert für Stammaktien und sonstige Aktien;
- (g) folgende Segmentinformationen (die Angabe von Segmentinformationen in einem Zwischenbericht eines Unternehmens wird nur verlangt, wenn IFRS 8 *Geschäftssegmente* das Unternehmen zur Angabe der Segmentinformationen in seinem Abschluss eines Geschäftsjahres verpflichtet):
  - (i) Umsatzerlöse von externen Kunden, wenn sie in die Bemessungsgrundlage des Gewinns oder Verlusts des Segments mit einbezogen sind, der von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft wird oder dieser ansonsten regelmäßig übermittelt wird;
  - (ii) Umsatzerlöse, die zwischen den Segmenten erwirtschaftet werden, wenn sie in die Bemessungsgrundlage des Gewinns oder Verlusts des Segments mit einbezogen sind, der von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft wird oder dieser ansonsten regelmäßig übermittelt wird;
  - (iii) Bewertung des Gewinns oder Verlusts des Segments;
  - (iv) die Gesamtvermögenswerte, deren Höhe sich im Vergleich zu den Angaben im letzten Abschluss wesentlich verändert hat;
  - (v) Beschreibung der Unterschiede im Vergleich zum letzten Abschluss, die sich in der Segmentierungsgrundlage oder in der Bemessungsgrundlage des Gewinns oder Verlusts des Segments ergeben haben;
  - (vi) Überleitungsrechnung für den Gesamtbetrag der Bewertungen des Gewinns oder Verlusts 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 das Unternehmen für den Gesamtbetrag der Bewertungen des Gewinns oder Verlusts der Segmente zum Gewinn oder Verlust des Unternehmens seine Überleitungsrechnung nach Ausklammerung dieser Posten erstellen. Wesentliche Abstimmungsposten sind in dieser Überleitungsrechnung gesondert zu identifizieren und zu beschreiben;
- (h) nach der Zwischenberichtsperiode eingetretene Ereignisse, die im Zwischenabschluss nicht berücksichtigt wurden;
- (i) Auswirkung von Änderungen in der Zusammensetzung eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode, einschließlich Unternehmenszusammenschlüsse, Erlangung oder Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen und langfristige Finanzinvestitionen, Restrukturierungsmaßnahmen sowie Aufgabe von Geschäftsbereichen. Im Fall von Unternehmenszusammenschlüssen sind die in IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse geforderten Angaben zu machen.
- (j) [gestrichen]

**17-18** [gestrichen]



- (j) related party transactions;
- (k) transfers between levels of the fair value hierarchy used in measuring the fair value of financial instruments;
- (l) changes in the classification of financial assets as a result of a change in the purpose or use of those assets; and
- (m) changes in contingent liabilities or contingent assets.

Individual IFRSs provide guidance regarding disclosure requirements for many of the items listed in paragraph 15B. When an event or transaction is significant to an understanding of the changes in an entity's financial position or performance since the last annual reporting period, its interim financial report should provide an explanation of and an update to the relevant information included in the financial statements of the last annual reporting period. 15C

[deleted]

16

**Other disclosures**

**In addition to disclosing significant events and transactions in accordance with paragraphs 15–15C, an entity shall include the following information, in the notes to its interim financial statements, if not disclosed elsewhere in the interim financial report. The information shall normally be reported on a financial year-to-date basis. 16A**

- (a) a statement that the same accounting policies and methods of computation are followed in the interim financial statements as compared with the most recent annual financial statements or, if those policies or methods have been changed, a description of the nature and effect of the change.
- (b) explanatory comments about the seasonality or cyclicity of interim operations.
- (c) the nature and amount of items affecting assets, liabilities, equity, net income or cash flows that are unusual because of their nature, size or incidence.
- (d) the nature and amount of changes in estimates of amounts reported in prior interim periods of the current financial year or changes in estimates of amounts reported in prior financial years.
- (e) issues, repurchases and repayments of debt and equity securities.
- (f) dividends paid (aggregate or per share) separately for ordinary shares and other shares.
- (g) the following segment information (disclosure of segment information is required in an entity's interim financial report only if IFRS 8 *Operating Segments* requires that entity to disclose segment information in its annual financial statements):
  - (i) revenues from external customers, if included in the measure of segment profit or loss reviewed by the chief operating decision maker or otherwise regularly provided to the chief operating decision maker.
  - (ii) intersegment revenues, if included in the measure of segment profit or loss reviewed by the chief operating decision maker or otherwise regularly provided to the chief operating decision maker.
  - (iii) a measure of segment profit or loss.
  - (iv) total assets for which there has been a material change from the amount disclosed in the last annual financial statements.
  - (v) a description of differences from the last annual financial statements in the basis of segmentation or in the basis of measurement of segment profit or loss.
  - (vi) a reconciliation of the total of the reportable segments' measures of profit or loss to the entity's profit or loss before tax expense (tax income) and discontinued operations. However, if an entity allocates to reportable segments items such as tax expense (tax income), the entity may reconcile the total of the segments' measures of profit or loss to profit or loss after those items. Material reconciling items shall be separately identified and described in that reconciliation.
- (h) Events after the interim period that have not been reflected in the financial statements for the interim period.
- (i) the effect of changes in the composition of the entity during the interim period, including business combinations, obtaining or losing control of subsidiaries and long-term investments, restructurings, and discontinued operations. In the case of business combinations, the entity shall disclose the information required by IFRS 3 *Business Combinations*.
- (j) [deleted]

[deleted]

17-18



## IAS 34

### *Anwendung der Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze*

- 40 Anhang B enthält Beispiele zur Anwendung der grundlegenden, in den Paragraphen 28–39 dargestellten Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze.

### *Verwendung von Schätzungen*

- 41 Bei der Bewertung in einem Zwischenbericht ist sicherzustellen, dass die resultierenden Informationen verlässlich sind und dass alle wesentlichen Finanzinformationen, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant sind, angemessen angegeben werden. Auch wenn die Bewertungen in Geschäftsberichten und in Zwischenberichten oft auf vernünftigen Schätzungen beruhen, wird die Aufstellung von Zwischenberichten in der Regel eine umfangreichere Verwendung von Schätzungsmethoden erfordern als die der jährlichen Rechnungslegung.
- 42 Anhang C enthält Beispiele für die Verwendung von Schätzungen in Zwischenberichtsperioden.

### **ANPASSUNG BEREITS DARGESTELLTER ZWISCHENBERICHTSPERIODEN**

- 43 Eine Änderung der *Rechnungslegungsmethoden* ist mit Ausnahme von Übergangsregelungen, die von einem neuen Standard oder von einer neuen Interpretation vorgeschrieben werden, darzustellen,
- (a) indem eine Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres und vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre, die im Abschluss nach IAS 8 anzupassen sind, vorgenommen wird; oder
  - (b) wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung der Anwendung einer neuen *Rechnungslegungsmethode* auf alle früheren Perioden am Anfang des Geschäftsjahres und der Anpassung von Abschlüssen früherer Zwischenberichtsperioden des laufenden Geschäftsjahres sowie vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre undurchführbar ist, die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden.
- 44 Eine Zielsetzung des vorangegangenen Grundsatzes ist sicherzustellen, dass eine einzige *Rechnungslegungsmethode* auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen über das gesamte Geschäftsjahr angewendet wird. Gemäß IAS 8 wird eine Änderung der *Rechnungslegungsmethoden* durch die rückwirkende Anwendung widerspiegelt, wobei Finanzinformationen aus früheren Berichtsperioden so weit wie vergangenheitsbezogen möglich angepasst werden. Wenn jedoch die Ermittlung des kumulierten Korrekturbetrags, der sich auf die früheren Geschäftsjahre bezieht, undurchführbar ist, ist gemäß IAS 8 die neue Methode prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden. Der Grundsatz in Paragraph 43 führt dazu, dass vorgeschrieben wird, dass alle Änderungen von *Rechnungslegungsmethoden* innerhalb des aktuellen Geschäftsjahres entweder rückwirkend oder, wenn dies undurchführbar ist, prospektiv spätestens ab Anfang des laufenden Geschäftsjahres zur Anwendung kommen.
- 45 Die Darstellung von Änderungen der *Rechnungslegungsmethoden* an einem Zwischenberichtstermin innerhalb des Geschäftsjahres zuzulassen, würde die Anwendung zweier verschiedener *Rechnungslegungsmethoden* auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen innerhalb eines einzelnen Geschäftsjahres zulassen. Das Resultat wären Verteilungsschwierigkeiten bei der Zwischenberichterstattung, unklare Betriebsergebnisse und eine erschwerte Analyse und Verständlichkeit der Informationen im Zwischenbericht.

### **ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

- 46 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.
- 47 Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 4, 5, 8, 11, 12 und 20 geändert, Paragraph 13 wurde gestrichen, und die Paragraphen 8A und 11A wurden hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 48 **Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 16 (i) geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.**
- 49 **Durch die im Mai 2010 veröffentlichten Verbesserungen an den IFRS wurden Paragraph 15 geändert, die Paragraphen 15A–15C und 16A eingefügt und die Paragraphen 16–18 gestrichen. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.**

*Applying the recognition and measurement principles*

Appendix B provides examples of applying the general recognition and measurement principles set out in paragraphs 28–39. **40**

*Use of estimates*

The measurement procedures to be followed in an interim financial report shall be designed to ensure that the resulting information is reliable and that all material financial information that is relevant to an understanding of the financial position or performance of the entity is appropriately disclosed. While measurements in both annual and interim financial reports are often based on reasonable estimates, the preparation of interim financial reports generally will require a greater use of estimation methods than annual financial reports. **41**

Appendix C provides examples of the use of estimates in interim periods. **42**

**RESTATEMENT OF PREVIOUSLY REPORTED INTERIM PERIODS**

A change in accounting policy, other than one for which the transition is specified by a new IFRS, shall be reflected by: **43**

- (a) restating the financial statements of prior interim periods of the current financial year and the comparable interim periods of any prior financial years that will be restated in the annual financial statements in accordance with IAS 8; or
- (b) when it is impracticable to determine the cumulative effect at the beginning of the financial year of applying a new accounting policy to all prior periods, adjusting the financial statements of prior interim periods of the current financial year, and comparable interim periods of prior financial years to apply the new accounting policy prospectively from the earliest date practicable.

One objective of the preceding principle is to ensure that a single accounting policy is applied to a particular class of transactions throughout an entire financial year. Under IAS 8, a change in accounting policy is reflected by retrospective application, with restatement of prior period financial data as far back as is practicable. However, if the cumulative amount of the adjustment relating to prior financial years is impracticable to determine, then under IAS 8 the new policy is applied prospectively from the earliest date practicable. The effect of the principle in paragraph 43 is to require that within the current financial year any change in accounting policy is applied either retrospectively or, if that is not practicable, prospectively, from no later than the beginning of the financial year. **44**

To allow accounting changes to be reflected as of an interim date within the financial year would allow two differing accounting policies to be applied to a particular class of transactions within a single financial year. The result would be interim allocation difficulties, obscured operating results, and complicated analysis and understandability of interim period information. **45**

**EFFECTIVE DATE**

This standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1999. Earlier application is encouraged. **46**

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 4, 5, 8, 11, 12 and 20, deleted paragraph 13 and added paragraphs 8A and 11A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **47**

**IFRS 3 (as revised by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraph 16 (i). An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendment shall also be applied for that earlier period.** **48**

**Paragraph 15 was amended, paragraphs 15A–15C and 16A were added and paragraphs 16–18 were deleted by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2011. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact.** **49**

## IAS 39

- (c) Mit dem Eintritt der erwarteten Transaktion wird nicht mehr gerechnet, so dass in diesem Fall alle entsprechenden kumulierten Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument, die seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im sonstigen Ergebnis erfasst werden (siehe Paragraph 95 (a)), vom Eigenkapital in den Gewinn oder Verlust umzugliedern sind. Auch wenn der Eintritt einer erwarteten Transaktion nicht mehr hoch wahrscheinlich ist (siehe Paragraph 88 (c)), kann damit jedoch immer noch gerechnet werden.
- (d) Das Unternehmen zieht die Designation zurück. Für Absicherungen einer erwarteten Transaktion wird der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im sonstigen Ergebnis erfasst wird (siehe Paragraph 95 (a)), weiterhin gesondert im Eigenkapital ausgewiesen, bis die erwartete Transaktion eingetreten ist oder deren Eintritt nicht mehr erwartet wird. Tritt die Transaktion ein, so kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung. Wenn der Eintritt der Transaktion nicht mehr erwartet wird, ist der im sonstigen Ergebnis erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust vom Eigenkapital in den Gewinn oder Verlust umzugliedern.

### Absicherungen einer Nettoinvestition

- 102** Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, einschließlich einer Absicherung eines monetären Postens, der als Teil der Nettoinvestition behandelt wird (siehe IAS 21), sind in gleicher Weise zu bilanzieren wie die Absicherung von Zahlungsströmen:
- (a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als effektive Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88) ist im sonstigen Ergebnis zu erfassen; und
- (b) der ineffektive Teil ist ergebniswirksam zu erfassen.
- Der Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument, der dem effektiven Teil der Sicherungsbeziehung zuzurechnen ist und im sonstigen Ergebnis erfasst wurde, ist bei der Veräußerung oder teilweisen Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs gemäß IAS 21, Paragraphen 48–49 vom Eigenkapital in den Gewinn oder Verlust als Umgliederungsbetrag (siehe IAS 1 (überarbeitet 2007)) umzugliedern.

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 103** Dieser Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) ist erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) darf nicht auf Perioden eines vor dem 1. Januar 2005 beginnenden Geschäftsjahres angewandt werden, es sei denn, das Unternehmen wendet ebenfalls IAS 32 (herausgegeben Dezember 2003) an. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Perioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist dies anzugeben.
- 103A** Ein Unternehmen hat die Änderungen in Paragraph 2 (j) auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Falls das Unternehmen IFRIC 5 *Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Wiederherstellung und Umweltsanierung* auf eine frühere Periode anwendet, ist die oben genannte Änderung auch auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 103B** Durch *finanzielle Garantien* (Änderungen des IAS 39 und des IFRS 4), die im August 2005 veröffentlicht wurden, wurden die Paragraphen 2 (e) und (h), 4, 47 und A4 geändert, Paragraph A4A wurde hinzugefügt, ebenfalls wurde in Paragraph 9 eine neue Definition der finanziellen Garantie hinzugefügt und Paragraph 3 gestrichen. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es dies anzugeben und gleichzeitig die entsprechenden Änderungen des IAS 32<sup>2</sup> und des IFRS 4 anzuwenden.
- 103C** Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95 (a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, A4D, A4E (d) (i), A56, A67, A83 und A99B geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 103D** In der 2008 geänderten Fassung des IFRS 3 wurde Paragraph 2 (f) gestrichen. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, so ist auch diese Änderung auf die frühere Periode anzuwenden. Die Änderung gilt allerdings nicht für bedingte Gegenleistungen, die sich aus einem Unternehmenszusammenschluss ergeben haben, bei dem der Erwerbzeitpunkt vor der Anwendung von IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) liegt. Eine solche Gegenleistung ist stattdessen nach den Paragraphen 65A–65E der 2010 geänderten Fassung des IFRS 3 zu bilanzieren.

<sup>2</sup> Wenn ein Unternehmen IFRS 7 anwendet, wird der Verweis auf IAS 32 durch einen Verweis auf IFRS 7 ersetzt.

- (c) The forecast transaction is no longer expected to occur, in which case any related cumulative gain or loss on the hedging instrument that has been recognised in other comprehensive income from the period when the hedge was effective (see paragraph 95 (a)) shall be reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment. A forecast transaction that is no longer highly probable (see paragraph 88 (c)) may still be expected to occur.
- (d) The entity revokes the designation. For hedges of a forecast transaction, the cumulative gain or loss on the hedging instrument that has been recognised in other comprehensive income from the period when the hedge was effective (see paragraph 95 (a)) shall remain separately in equity until the forecast transaction occurs or is no longer expected to occur. When the transaction occurs, paragraph 97, 98 or 100 applies. If the transaction is no longer expected to occur, the cumulative gain or loss that had been recognised in other comprehensive income shall be reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment.

#### Hedges of a net investment

Hedges of a net investment in a foreign operation, including a hedge of a monetary item that is accounted for as part of the net investment (see IAS 21), shall be accounted for similarly to cash flow hedges: **102**

- (a) the portion of the gain or loss on the hedging instrument that is determined to be an effective hedge (see paragraph 88) shall be recognised in other comprehensive income; and
- (b) the ineffective portion shall be recognised in profit or loss.

The gain or loss on the hedging instrument relating to the effective portion of the hedge that has been recognised in other comprehensive income shall be reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see IAS 1 (revised 2007)) in accordance with paragraphs 48–49 of IAS 21 on the disposal or partial disposal of the foreign operation.

#### EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this standard (including the amendments issued in March 2004) for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is permitted. An entity shall not apply this standard (including the amendments issued in March 2004) for annual periods beginning before 1 January 2005 unless it also applies IAS 32 (issued December 2003). If an entity applies this standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. **103**

An entity shall apply the amendment in paragraph 2 (j) for annual periods beginning on or after 1 January 2006. If an entity applies IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental rehabilitation funds* for an earlier period, this amendment shall be applied for that earlier period. **103A**

*Financial guarantee contracts* (amendments to IAS 39 and IFRS 4), issued in August 2005, amended paragraphs 2 (e) and (h), 4, 47 and AG4, added paragraph AG4A, added a new definition of financial guarantee contracts in paragraph 9, and deleted paragraph 3. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2006. Earlier application is encouraged. If an entity applies these changes for an earlier period, it shall disclose that fact and apply the related amendments to IAS 32<sup>2</sup> and IFRS 4 at the same time. **103B**

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95 (a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E (d) (i), AG56, AG67, AG83 and AG99B. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **103C**

IFRS 3 (as revised in 2008) deleted paragraph 2 (f). An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendment shall also be applied for that earlier period. However, the amendment does not apply to contingent consideration that arose from a business combination for which the acquisition date preceded the application of IFRS 3 (revised 2008). Instead, an entity shall account for such consideration in accordance with paragraphs 65A–65E of IFRS 3 (as amended in 2010). **103D**

<sup>2</sup> When an entity applies IFRS 7, the reference to IAS 32 is replaced by a reference to IFRS 7.

## IAS 39

- 103E** Durch IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 102 geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Periode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch die genannte Änderung anzuwenden.
- 103F** Die Änderung in Paragraph 2 ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* (im Februar 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 32 und IAS 1) auf eine frühere Periode an, so ist auch die Änderung in Paragraph 2 auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 103G** Die Paragraphen A99BA, A99E, A99F, A110A und A110B sind rückwirkend in der ersten Periode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Falls ein Unternehmen *Geeignete Grundgeschäfte* (Änderung des IAS 39) für Perioden anwendet, die vor dem 1. Juli 2009 beginnen, so ist dies anzugeben.
- 103H** Durch *Umgliederung finanzieller Vermögenswerte* (im Oktober 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 39 und IFRS 7) wurden die Paragraphen 50 und A8 geändert und die Paragraphen 50B–50F hinzugefügt. Diese Änderungen sind ab dem 1. Juli 2008 anzuwenden. Umgliederungen gemäß den Paragraphen 50B, 50D oder 50E dürfen nicht vor dem 1. Juli 2008 vorgenommen werden. Umgliederungen ab dem 1. November 2008 dürfen erst an dem Tag wirksam werden, an dem sie tatsächlich vorgenommen wurden. Umgliederungen gemäß den Paragraphen 50B, 50D oder 50E dürfen nicht rückwirkend auf Perioden vor dem 1. Juli 2008 angewandt werden.
- 103I** Durch *Umgliederung finanzieller Vermögenswerte – Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften* (im November 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 39 und IFRS 7) wurde Paragraph 103H geändert. Diese Änderung ist ab dem 1. Juli 2008 anzuwenden.
- 103J** Die durch *Eingebettete Derivate* (im März 2009 veröffentlichte Änderungen an IFRIC 9 und IAS 39) geänderte Fassung des Paragraphen 12 ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 30. Juni 2009 oder danach endenden Geschäftsjahrs anzuwenden.
- 103K** Die Paragraphen 2 (g), 97, 100 und A30 (g) wurden durch die *Verbesserungen der IFRS* vom April 2009 geändert. Ein Unternehmen hat die Änderungen der Paragraphen 2 (g), 97 und 100 für Berichtsperioden eines am 1. Januar 2010 oder danach beginnenden Geschäftsjahres prospektiv auf alle noch nicht abgelaufenen Verträge anzuwenden. Die Änderung des Paragraphen A30 (g) ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2010 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung für ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 103N** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurde Paragraph 103D geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 104** Dieser Standard ist rückwirkend anzuwenden mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 105–108. Der Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste vorangegangene dargestellte Periode sowie alle anderen Vergleichsbeträge sind so anzupassen, als wäre dieser Standard immer angewandt worden, es sei denn, eine solche Anpassung wäre nicht möglich. Ist dies der Fall, hat das Unternehmen dies anzugeben und aufzuführen, inwieweit die Informationen angepasst wurden.
- 105** Ein Unternehmen darf bei erstmaliger Anwendung dieses Standards einen früher angesetzten Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar einstufen. Bei jedem derartigen Vermögenswert hat ein Unternehmen alle kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts in einem getrennten Posten des Eigenkapitals bis zur nachfolgenden Ausbuchung oder Wertminderung zu erfassen und dann diesen kumulierten Gewinn oder Verlust als Umgliederungsbetrag in den Gewinn oder Verlust umzugliedern (siehe IAS 1 (überarbeitet 2007)). Außerdem hat das Unternehmen:
- den finanziellen Vermögenswert mittels der neuen Einstufung an die Vergleichsabschlüsse anzupassen; und
  - den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und den Buchwert in den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.
- 105A** Die Paragraphen 11A, 48A, A4B–A4K, A33A und A33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 sind erstmals in der Periode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraph 102. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendment shall be applied for that earlier period. **103E**

An entity shall apply the amendment in paragraph 2 for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies *Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* (Amendments to IAS 32 and IAS 1), issued in February 2008, for an earlier period, the amendment in paragraph 2 shall be applied for that earlier period. **103F**

An entity shall apply paragraphs AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A and AG110B retrospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2009, in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Earlier application is permitted. If an entity applies *Eligible Hedged Items* (Amendment to IAS 39) for periods beginning before 1 July 2009, it shall disclose that fact. **103G**

*Reclassification of Financial Assets* (Amendments to IAS 39 and IFRS 7), issued in October 2008, amended paragraphs 50 and AG8, and added paragraphs 50B–50F. An entity shall apply those amendments on or after 1 July 2008. An entity shall not reclassify a financial asset in accordance with paragraph 50B, 50D or 50E before 1 July 2008. Any reclassification of a financial asset made on or after 1 November 2008 shall take effect only from the date when the reclassification is made. Any reclassification of a financial asset in accordance with paragraph 50B, 50D or 50E shall not be applied retrospectively before 1 July 2008. **103H**

*Reclassification of Financial Assets — Effective Date and Transition* (Amendments to IAS 39 and IFRS 7), issued in November 2008, amended paragraph 103H. An entity shall apply that amendment on or after 1 July 2008. **103I**

An entity shall apply paragraph 12, as amended by *Embedded Derivatives* (Amendments to IFRIC 9 and IAS 39), issued in March 2009, for annual periods ending on or after 30 June 2009. **103J**

*Improvements to IFRSs* issued in April 2009 amended paragraphs 2 (g), 97, 100 and AG30 (g). An entity shall apply the amendments to paragraphs 2 (g), 97 and 100 prospectively to all unexpired contracts for annual periods beginning on or after 1 January 2010. An entity shall apply the amendment to paragraph AG30 (g) for annual periods beginning on or after 1 January 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **103K**

Paragraph 103D was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. **103N**

This standard shall be applied retrospectively except as specified in paragraphs 105–108. The opening balance of retained earnings for the earliest prior period presented and all other comparative amounts shall be adjusted as if this standard had always been in use unless restating the information would be impracticable. If restatement is impracticable, the entity shall disclose that fact and indicate the extent to which the information was restated. **104**

When this standard is first applied, an entity is permitted to designate a previously recognised financial asset as available for sale. For any such financial asset, the entity shall recognise all cumulative changes in fair value in a separate component of equity until subsequent derecognition or impairment, when the entity shall reclassify that cumulative gain or loss from equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see IAS 1 (revised 2007)). The entity shall also: **105**

- (a) restate the financial asset using the new designation in the comparative financial statements; and
- (b) disclose the fair value of the financial assets at the date of designation and their classification and carrying amount in the previous financial statements.

An entity shall apply paragraphs 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A and AG33B and the 2005 amendments in paragraphs 9, 12 and 13 for annual periods beginning on or after 1 January 2006. Earlier application is encouraged. **105A**



## IFRS 1

- (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 aufgehoben hat, die Angaben nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*, die notwendig gewesen wären, falls das Unternehmen diese Wertminderungsaufwendungen oder Wertaufholungen in der Periode erfasst hätte, die 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 veröffentlicht hat, muss es auch die wesentlichen Anpassungen der Kapitalflussrechnung 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 an Rechnungslegungsmethoden, die ein Unternehmen bei erstmaliger Anwendung der IFRS oder vor der Vorlage seines ersten IFRS-Abschlusses vornimmt. Die Bestimmungen des IAS 8 zu Änderungen an 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 Buchstaben a und b vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen zu aktualisieren.
- 28 Falls ein Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlichte, muss es in seinem ersten IFRS-Abschluss darauf hinweisen.

### Bestimmung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

- 29 Ein Unternehmen kann einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, oder einen finanziellen Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar gemäß Paragraph D 19 bestimmen. In diesem Fall hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der in jede Kategorie eingestuftten finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Einstufung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen 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 oder einen immateriellen Vermögenswert (siehe Paragraphen D5 und D7) den beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, sind in dem ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens für jeden einzelnen Bilanzposten der IFRS-Eröffnungsbilanz folgende Angaben zu machen:
- (a) die Summe dieser beizulegenden Zeitwerte; und
- (b) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

### Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts der Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen

- 31 Verwendet ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz einen Ersatzwert für Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Anteils an einem Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen in dessen Einzelabschluss (siehe Paragraph D15), so sind im ersten IFRS-Einzelabschluss des Unternehmens folgende Angaben zu machen:
- (a) die Summe der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werte derjenigen Anteile, die nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Buchwerte ausgewiesen wurden;
- (b) die Summe der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werte, die als beizulegender Zeitwert ausgewiesen werden; und
- (c) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

- (b) a reconciliation to its total comprehensive income in accordance with IFRSs for the latest period in the entity's most recent annual financial statements. The starting point for that reconciliation shall be total comprehensive income in accordance with previous GAAP for the same period or, if an entity did not report such a total, profit or loss under previous GAAP.
- (c) if the entity recognised or reversed any impairment losses for the first-time in preparing its opening IFRS statement of financial position, the disclosures that IAS 36 *Impairment of Assets* would have required if the entity had recognised those impairment losses or reversals in the period beginning with the date of transition to IFRSs.

The reconciliations required by paragraph 24 (a) and (b) shall give sufficient detail to enable users to understand the material adjustments to the statement of financial position and statement of comprehensive income. If an entity presented a statement of cash flows under its previous GAAP, it shall also explain the material adjustments to the statement of cash flows. 25

If an entity becomes aware of errors made under previous GAAP, the reconciliations required by paragraph 24 (a) and (b) shall distinguish the correction of those errors from changes in accounting policies. 26

IAS 8 does not apply to the changes in accounting policies an entity makes when it adopts IFRSs or to changes in those policies until after it presents its first IFRS financial statements. Therefore, IAS 8's requirements about changes in accounting policies do not apply in an entity's first IFRS financial statements. 27

If during the period covered by its first IFRS financial statements an entity changes its accounting policies or its use of the exemptions contained in this IFRS, it shall explain the changes between its first IFRS interim financial report and its first IFRS financial statements, in accordance with paragraph 23, and it shall update the reconciliations required by paragraph 24 (a) and (b). 27A

If an entity did not present financial statements for previous periods, its first IFRS financial statements shall disclose that fact. 28

**Designation of financial assets or financial liabilities**

An entity is permitted to designate a previously recognised financial asset or financial liability as a financial asset or financial liability at fair value through profit or loss or a financial asset as available for sale in accordance with paragraph D19. The entity shall disclose the fair value of financial assets or financial liabilities designated into each category at the date of designation and their classification and carrying amount in the previous financial statements. 29

**Use of fair value as deemed cost**

If an entity uses fair value in its opening IFRS statement of financial position as deemed cost for an item of property, plant and equipment, an investment property or an intangible asset (see paragraphs D5 and D7), the entity's first IFRS financial statements shall disclose, for each line item in the opening IFRS statement of financial position: 30

- (a) the aggregate of those fair values; and
- (b) the aggregate adjustment to the carrying amounts reported under previous GAAP.

**Use of deemed cost for investments in subsidiaries, jointly controlled entities and associates**

Similarly, if an entity uses a deemed cost in its opening IFRS statement of financial position for an investment in a subsidiary, jointly controlled entity or associate in its separate financial statements (see paragraph D15), the entity's first IFRS separate financial statements shall disclose: 31

- (a) the aggregate deemed cost of those investments for which deemed cost is their previous GAAP carrying amount;
- (b) the aggregate deemed cost of those investments for which deemed cost is fair value; and
- (c) the aggregate adjustment to the carrying amounts reported under previous GAAP.



## IFRS 1

### Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts für Erdöl- und Erdgasvorkommen

- 31A Nutzt ein Unternehmen die in Paragraph D8A(b) genannte Ausnahme für Erdöl- und Erdgasvorkommen, so hat es dies sowie die Grundlage anzugeben, auf der Buchwerte, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelt wurden, zugeordnet werden.

### Verwendung eines Ersatzes für Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei preisregulierten Geschäftsbereichen

- 31B 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 Buchstaben a und b vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen zu aktualisieren.

### Zwischenberichte

- 32 Um Paragraph 23 zu entsprechen, muss ein Unternehmen, falls es einen Zwischenbericht nach IAS 34 veröffentlicht, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, zusätzlich zu den Vorschriften aus IAS 34 die folgenden Maßgaben erfüllen:
- (a) Falls das Unternehmen für die entsprechende Zwischenberichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres ebenfalls einen Zwischenbericht veröffentlicht hat, muss jeder dieser Zwischenberichte Folgendes enthalten:
    - (i) eine Überleitung des nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Eigenkapitals zum Ende der entsprechenden Zwischenberichtsperiode auf das Eigenkapital gemäß IFRS zum selben Zeitpunkt und
    - (ii) eine Überleitung auf das nach den IFRS ermittelte Gesamtergebnis für die entsprechende (die aktuelle und die von Beginn des Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführte) Zwischenberichtsperiode. Als Ausgangspunkt für diese Überleitung ist das Gesamtergebnis zu verwenden, das nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen für diese Periode ermittelt wurde, bzw., wenn ein Unternehmen kein Gesamtergebnis ausgewiesen hat, der nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Gewinn oder Verlust.
  - (b) Zusätzlich zu den unter a vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen muss der erste Zwischenbericht eines Unternehmens nach IAS 34, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die in Paragraph 24 Buchstaben a und b beschriebenen Überleitungsrechnungen (ergänzt um die in den Paragraphen 25 und 26 enthaltenen Einzelheiten) oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument enthalten, das diese Überleitungsrechnungen beinhaltet.
  - (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 aktuellsten Abschlüsse eines Geschäftsjahres haben. IAS 34 schreibt jedoch auch vor, dass ein Unternehmen „alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben hat, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind“. Falls ein erstmaliger Anwender in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen daher keine Informationen veröffentlicht hat, die zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperioden notwendig sind, muss sein Zwischenbericht diese Informationen offen legen oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument beinhalten, das diese enthält.

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 34 Ein Unternehmen hat diesen IFRS anzuwenden, falls der Zeitraum seines ersten IFRS-Abschlusses am 1. Juli 2009 oder später beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 35 Die Änderungen in den Paragraphen D1 (n) und D23 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 23 *Fremdkapitalkosten* (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 36 Durch IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (überarbeitet 2008) wurden die Paragraphen 19, C1 und C4 (f) und (g) geändert. Wird IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 37 Durch IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (überarbeitet 2008) wurden die Paragraphen 13 und B7 geändert. Wenn ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so sind auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.

**Use of deemed cost for oil and gas assets**

If an entity uses the exemption in paragraph D8A (b) for oil and gas assets, it shall disclose that fact and the basis on which carrying amounts determined under previous GAAP were allocated. **31A**

**Use of deemed cost for operations subject to rate regulation**

If an entity uses the exemption in paragraph D8B for operations subject to rate regulation, it shall disclose that fact and the basis on which carrying amounts were determined under previous GAAP. **31B**

**Interim financial reports**

To comply with paragraph 23, if an entity presents an interim financial report in accordance with IAS 34 for part of the period covered by its first IFRS financial statements, the entity shall satisfy the following requirements in addition to the requirements of IAS 34: **32**

- (a) Each such interim financial report shall, if the entity presented an interim financial report for the comparable interim period of the immediately preceding financial year, include:
  - (i) a reconciliation of its equity in accordance with previous GAAP at the end of that comparable interim period to its equity under IFRSs at that date; and
  - (ii) a reconciliation to its total comprehensive income in accordance with IFRSs for that comparable interim period (current and year to date). The starting point for that reconciliation shall be total comprehensive income in accordance with previous GAAP for that period or, if an entity did not report such a total, profit or loss in accordance with previous GAAP.
- (b) In addition to the reconciliations required by (a), an entity's first interim financial report in accordance with IAS 34 for part of the period covered by its first IFRS financial statements shall include the reconciliations described in paragraph 24 (a) and (b) (supplemented by the details required by paragraphs 25 and 26) or a cross-reference to another published document that includes these reconciliations.
- (c) If an entity changes its accounting policies or its use of the exemptions contained in this IFRS, it shall explain the changes in each such interim financial report in accordance with paragraph 23 and update the reconciliations required by (a) and (b).

IAS 34 requires minimum disclosures, which are based on the assumption that users of the interim financial report also have access to the most recent annual financial statements. However, IAS 34 also requires an entity to disclose 'any events or transactions that are material to an understanding of the current interim period'. Therefore, if a first-time adopter did not, in its most recent annual financial statements in accordance with previous GAAP, disclose information material to an understanding of the current interim period, its interim financial report shall disclose that information or include a cross-reference to another published document that includes it. **33**

**EFFECTIVE DATE**

An entity shall apply this IFRS if its first IFRS financial statements are for a period beginning on or after 1 July 2009. Earlier application is permitted. **34**

An entity shall apply the amendments in paragraphs D1 (n) and D23 for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 23 *Borrowing Costs* (as revised in 2007) for an earlier period, those amendments shall be applied for that earlier period. **35**

IFRS 3 *Business Combinations* (as revised in 2008) amended paragraphs 19, C1 and C4 (f) and (g). If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendments shall also be applied for that earlier period. **36**

IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (as amended in 2008) amended paragraphs 13 and B7. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **37**

## IFRS 1

- 38** Durch den im Mai 2008 herausgegebenen Paragraphen *Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen* (Änderungen des IFRS 1 und IAS 27) wurden die Paragraphen 31, D1 (g), D14 und D15 hinzugefügt. Diese Paragraphen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diese Paragraphen für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 39** Durch die im Mai 2008 herausgegebenen *Verbesserungen der IFRS* wurde der Paragraph B7 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so sind auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.
- 39A** *Zusätzliche Befreiungen für erstmalige Anwender* (Änderungen zu IFRS 1) von Juli 2009 fügte die Paragraphen 31A, D8A, D9A und D21A hinzu und änderte Paragraph D1 (c), (d) und (l) ab. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2010 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen für ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 39C** Durch *Begrenzte Befreiung erstmaliger Anwender von Vergleichsangaben nach IFRS 7* (im Januar 2010 veröffentlichte Änderung an IFRS 1) wurde Paragraph E3 hinzugefügt. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Berichtsperiode an, hat es dies anzugeben.
- 39E** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurden die Paragraphen 27A, 31B und D8B eingefügt und die Paragraphen 27, 32, D1 (c) und D8 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Unternehmen, die schon in Geschäftsjahren vor Inkrafttreten des IFRS 1 auf IFRS umgestellt oder IFRS 1 in einem früheren Geschäftsjahr angewandt 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.

### RÜCKNAHME VON IFRS 1 (HERAUSGEGEBEN 2003)

- 40** Dieser IFRS ersetzt IFRS 1 (herausgegeben 2003 und geändert im Mai 2008).

## IFRS 1

- Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate* (Amendments to IFRS 1 and IAS 27), issued in May 2008, added paragraphs 31, D1 (g), D14 and D15. An entity shall apply those paragraphs for annual periods beginning on or after 1 July 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the paragraphs for an earlier period, it shall disclose that fact. **38**
- Paragraph B7 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **39**
- Additional Exemptions for First-time Adopters* (Amendments to IFRS 1), issued in July 2009, added paragraphs 31A, D8A, D9A and D21A and amended paragraph D1 (c), (d) and (l). An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **39A**
- Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosures for First-time Adopters*, (Amendment to IFRS 1) issued in January 2010, added paragraph E3. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact. **39C**
- Improvements to IFRSs* issued in May 2010 added paragraphs 27A, 31B and D8B and amended paragraphs 27, 32, D1 (c) and D8. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2011. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. Entities that adopted IFRSs in periods before the effective date of IFRS 1 or applied IFRS 1 in a previous period are permitted to apply the amendment to paragraph D8 retrospectively in the first annual period after the amendment is effective. An entity applying paragraph D8 retrospectively shall disclose that fact. **39E**

### WITHDRAWAL OF IFRS 1 (ISSUED 2003)

- This IFRS supersedes IFRS 1 (issued in 2003 and amended at May 2008). **40**

## 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) Versicherungsverträge (Paragraph D4);
  - (c) Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Paragraphen D5–D8B);
  - (d) Leasingverhältnisse (Paragraphen D9 und D9A)
  - (e) Leistungen an Arbeitnehmer (Paragraphen D10 und D11);
  - (f) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen D12 und D13);
  - (g) Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen (Paragraphen D14 und D15);
  - (h) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (Paragraphen D16 und D17);
  - (i) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph D18);
  - (j) Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten (Paragraph D19);
  - (k) Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert (Paragraph D20).
  - (l) in den Sachanlagen enthaltene Kosten für die Entsorgung (Paragraphen D21 und D21A);
  - (m) finanzielle Vermögenswerte oder immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRIC 12 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen bilanziert werden (Paragraph D22);
  - (n) Fremdkapitalkosten (Paragraph D23) und
  - (o) Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden (Paragraph D24).“
- Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.

*Anteilsbasierte Vergütungen*

- D2** Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden. Ein Erstanwender kann IFRS 2 freiwillig auch auf Eigenkapitalinstrumente anwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden, und diese Gewährung vor (a) dem Tag der Umstellung auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 – je nachdem, welcher Zeitpunkt früher lag – erfolgte. Eine freiwillige Anwendung des IFRS 2 auf solche Eigenkapitalinstrumente ist jedoch nur dann zulässig, wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente, der zum Bewertungsstichtag laut Definition in IFRS 2 ermittelt wurde, veröffentlicht hat. Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 zugeteilten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen trotzdem den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45 des IFRS 2. Ändert ein Erstanwender die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 nicht angewandt worden ist, ist das Unternehmen nicht zur Anwendung der Paragraphen 26–29 des IFRS 2 verpflichtet, wenn diese Änderung vor dem Tag der Umstellung auf IFRS erfolgte.
- D3** Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 auf Schulden für anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, die vor dem Tag der Umstellung auf IFRS beglichen wurden. Außerdem wird einem Erstanwender, 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 angewandt wird, ist ein Erstanwender nicht zu einer Anpassung der Vergleichsinformationen verpflichtet, soweit sich diese Informationen auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.

*Versicherungsverträge*

- D4** Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRS 4 *Versicherungsverträge* anwenden. IFRS 4 beschränkt Änderungen der Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge und schließt Änderungen, die von Erstanwendern durchgeführt wurden, mit ein.

## Appendix D

### Exemptions from other IFRSs

*This appendix is an integral part of the IFRS.*

An entity may elect to use one or more of the following exemptions:

**D1**

- (a) share-based payment transactions (paragraphs D2 and D3);
- (b) insurance contracts (paragraph D4);
- (c) deemed cost (paragraphs D5—~~D8B~~);
- (d) leases (paragraphs D9 and D9A);
- (e) employee benefits (paragraphs D10 and D11);
- (f) cumulative translation differences (paragraphs D12 and D13);
- (g) investments in subsidiaries, jointly controlled entities and associates (paragraphs D14 and D15);
- (h) assets and liabilities of subsidiaries, associates and joint ventures (paragraphs D16 and D17);
- (i) compound financial instruments (paragraph D18);
- (j) designation of previously recognised financial instruments (paragraph D19);
- (k) fair value measurement of financial assets or financial liabilities at initial recognition (paragraph D20);
- (l) decommissioning liabilities included in the cost of property, plant and equipment (paragraphs D21 and D21A);
- (m) financial assets or intangible assets accounted for in accordance with IFRIC 12 Service Concession Arrangements (paragraph D22);
- (n) borrowing costs (paragraph D23); and
- (o) transfers of assets from customers (paragraph D24).<sup>7</sup>

An entity shall not apply these exemptions by analogy to other items.

#### *Share-based payment transactions*

A first-time adopter is encouraged, but not required, to apply IFRS 2 *Share-based Payment* to equity instruments that were granted on or before 7 November 2002. A first-time adopter is also encouraged, but not required, to apply IFRS 2 to equity instruments that were granted after 7 November 2002 and vested before the later of (a) the date of transition to IFRSs and (b) 1 January 2005. However, if a first-time adopter elects to apply IFRS 2 to such equity instruments, it may do so only if the entity has disclosed publicly the fair value of those equity instruments, determined at the measurement date, as defined in IFRS 2. For all grants of equity instruments to which IFRS 2 has not been applied (eg equity instruments granted on or before 7 November 2002), a first-time adopter shall nevertheless disclose the information required by paragraphs 44 and 45 of IFRS 2. If a first-time adopter modifies the terms or conditions of a grant of equity instruments to which IFRS 2 has not been applied, the entity is not required to apply paragraphs 26—29 of IFRS 2 if the modification occurred before the date of transition to IFRSs.

**D2**

A first-time adopter is encouraged, but not required, to apply IFRS 2 to liabilities arising from share-based payment transactions that were settled before the date of transition to IFRSs. A first-time adopter is also encouraged, but not required, to apply IFRS 2 to liabilities that were settled before 1 January 2005. For liabilities to which IFRS 2 is applied, a first-time adopter is not required to restate comparative information to the extent that the information relates to a period or date that is earlier than 7 November 2002.

**D3**

#### *Insurance contracts*

A first-time adopter may apply the transitional provisions in IFRS 4 *Insurance Contracts*. IFRS 4 restricts changes in accounting policies for insurance contracts, including changes made by a first-time adopter.

**D4**

## IFRS 1

### *Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

- D5** Ein Unternehmen kann eine Sachanlage zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten an diesem Datum 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; und
  - (b) immaterielle Vermögenswerte, die folgende Kriterien erfüllen:
    - (i) die Ansatzkriterien aus IAS 38 (einschließlich einer verlässlichen Bewertung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten); und
    - (ii) die Kriterien aus IAS 38 zur Neubewertung (einschließlich der Existenz eines aktiven Markts).Ein Unternehmen darf diese Wahlrechte nicht für andere Vermögenswerte oder Schulden verwenden.
- D8** Ein erstmaliger Anwender kann gemäß den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen für alle oder einen Teil seiner Vermögenswerte und Schulden einen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert ermitteln, indem er sie wegen eines Ereignisses wie einer Privatisierung oder eines Börsengangs zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu diesem bestimmten Datum bewertet hat.
- (a) Wurde die Bewertung *am Tag der Umstellung* auf IFRS oder *davor* vorgenommen, darf das Unternehmen solche ereignisgesteuerten Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert für die IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt dieser Bewertung verwenden.
  - (b) Wurde die Bewertung *nach* dem Datum der Umstellung 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 Berichtigungen zum Zeitpunkt der Bewertung direkt in den Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen. Zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS hat das Unternehmen entweder nach den Kriterien in den Paragraphen D5-D7 den als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zu ermitteln oder die Vermögenswerte und Schulden nach den anderen Anforderungen dieses IFRS zu bewerten.

### *Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

- D8A** Einigen nationalen Rechnungslegungsanforderungen zufolge werden Explorations- und Entwicklungsausgaben für Erdgas- und Erdölvorkommen 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 Erdöl- und Erdgasvorkommen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auf folgender Grundlage zu bewerten:
- (a) Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zum Betrag, der nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen des Unternehmens ermittelt wurde; und
  - (b) Vermögenswerte in der Entwicklungs- oder Produktionsphase zu dem Betrag, der für die Kostenstelle nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen des Unternehmens ermittelt wurde. Das Unternehmen soll diesen Betrag den zugrunde liegenden Vermögenswerten der Kostenstelle anteilig auf der Basis der an diesem Tag vorhandenen Mengen oder Werte an Erdgas- oder Erdölreserven zuordnen.
- Das Unternehmen wird 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. IAS 36 auf Wertminderung hin prüfen und gegebenenfalls den gemäß Buchstabe (a) oder (b) ermittelten Betrag verringern. Für die Zwecke dieses Paragraphs umfassen die Erdgas- und Erdölvorkommen lediglich jene Vermögenswerte, die in Form der Exploration, Evaluierung, Entwicklung oder Produktion von Erdöl und Erdgas genutzt werden.

***Fair value or revaluation as deemed cost***

An entity may elect to measure an item of property, plant and equipment at the date of transition to IFRSs at its fair value and use that fair value as its deemed cost at that date. **D5**

A first-time adopter may elect to use a previous GAAP revaluation of an item of property, plant and equipment at, or before, the date of transition to IFRSs as deemed cost at the date of the revaluation, if the revaluation was, at the date of the revaluation, broadly comparable to: **D6**

- (a) fair value; or
- (b) cost or depreciated cost in accordance with IFRSs, adjusted to reflect, for example, changes in a general or specific price index.

The elections in paragraphs D5 and D6 are also available for: **D7**

- (a) investment property, if an entity elects to use the cost model in IAS 40 *Investment Property* and
- (b) intangible assets that meet:
  - (i) the recognition criteria in IAS 38 (including reliable measurement of original cost); and
  - (ii) the criteria in IAS 38 for revaluation (including the existence of an active market).

An entity shall not use these elections for other assets or for liabilities.

A first-time adopter may have established a deemed cost in accordance with previous GAAP for some or all of its assets and liabilities by measuring them at their fair value at one particular date because of an event such as a privatisation or initial public offering. **D8**

- (a) If the measurement date is *at or before* the date of transition to IFRSs, the entity may use such event-driven fair value measurements as deemed cost for IFRSs at the date of that measurement.
- (b) If the measurement date is *after* the date of transition to IFRSs, but during the period covered by the first IFRS financial statements, the event-driven fair value measurements may be used as deemed cost when the event occurs. An entity shall recognise the resulting adjustments directly in retained earnings (or if appropriate, another category of equity) at the measurement date. At the date of transition to IFRSs, the entity shall either establish the deemed cost by applying the criteria in paragraphs D5–D7 or measure assets and liabilities in accordance with the other requirements in this IFRS.

***Deemed cost***

Under some national accounting requirements exploration and development costs for oil and gas properties in the development or production phases are accounted for in cost centres that include all properties in a large geographical area. A first-time adopter using such accounting under previous GAAP may elect to measure oil and gas assets at the date of transition to IFRSs on the following basis: **D8A**

- (a) exploration and evaluation assets at the amount determined under the entity's previous GAAP; and
- (b) assets in the development or production phases at the amount determined for the cost centre under the entity's previous GAAP. The entity shall allocate this amount to the cost centre's underlying assets pro rata using reserve volumes or reserve values as of that date.

The entity shall test exploration and evaluation assets and assets in the development and production phases for impairment at the date of transition to IFRSs in accordance with IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources* or IAS 36 respectively and, if necessary, reduce the amount determined in accordance with (a) or (b) above. For the purposes of this paragraph, oil and gas assets comprise only those assets used in the exploration, evaluation, development or production of oil and gas.



## IFRS 1

**D8B** Einige Unternehmen halten Sachanlagen oder immaterielle Vermögenswerte, die in preisregulierten Geschäftsbereichen verwendet werden bzw. früher verwendet wurden. Im Buchwert solcher Posten könnten Beträge enthalten sein, die nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmt wurden, nach den IFRS aber nicht aktivierungsfähig sind. In diesem Fall kann ein erstmaliger Anwender den nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmten Buchwert eines solchen Postens zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwenden. Nimmt ein Unternehmen diese Befreiung für einen Posten in Anspruch, muss es diese nicht zwangsläufig auch für alle anderen Posten nutzen. Zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS hat ein Unternehmen jeden Posten, für den diese Befreiung in Anspruch genommen wird, einem Wertminderungstest nach IAS 36 zu unterziehen. Für die Zwecke dieses Paragraphen gilt ein Geschäftsbereich als preisreguliert, wenn die Preise, die den Kunden für Waren und Dienstleistung in Rechnung gestellt werden, von einer autorisierten Stelle festgesetzt werden, die befugt ist, für die Kunden verbindliche Preise festzusetzen, die gewährleisten, dass die dem Unternehmen bei Bereitstellung der regulierten Waren oder Dienstleistungen entstehenden Kosten gedeckt sind und dem Unternehmen gleichzeitig einen bestimmten Ertrag garantieren. Dieser Ertrag muss kein fester oder garantierter Betrag sein und kann als untere Schwelle oder Bandbreite festgelegt werden.

### *Leasingverhältnisse*

- D9** Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*, anwenden. Demzufolge kann ein Erstanwender feststellen, ob eine zum Übergangszeitpunkt zu IFRS bestehende Vereinbarung ein Leasingverhältnis aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Tatsachen und Umstände enthält.
- D9A** Hat ein erstmaliger Anwender ebenfalls festgestellt, dass eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis im Sinne der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze enthält, so wie es auch von IFRIC 4 gefordert wird, allerdings zu einem anderen Termin als in IFRIC 4 vorgesehen, muss der erstmalige Anwender diese Feststellung beim

Some entities hold items of property, plant and equipment or intangible assets that are used, or were previously used, in operations subject to rate regulation. The carrying amount of such items might include amounts that were determined under previous GAAP but do not qualify for capitalisation in accordance with IFRSs. If this is the case, a first-time adopter may elect to use the previous GAAP carrying amount of such an item at the date of transition to IFRSs as deemed cost. If an entity applies this exemption to an item, it need not apply it to all items. At the date of transition to IFRSs, an entity shall test for impairment in accordance with IAS 36 each item for which this exemption is used. For the purposes of this paragraph, operations are subject to rate regulation if they provide goods or services to customers at prices (ie rates) established by an authorised body empowered to establish rates that bind the customers and that are designed to recover the specific costs the entity incurs in providing the regulated goods or services and to earn a specified return. The specified return could be a minimum or range and need not be a fixed or guaranteed return.

D8B

### *Leases*

A first-time adopter may apply the transitional provisions in IFRIC 4 *Determining whether an Arrangement contains a Lease*. Therefore, a first-time adopter may determine whether an arrangement existing at the date of transition to IFRSs contains a lease on the basis of facts and circumstances existing at that date.

D9

If a first-time adopter made the same determination of whether an arrangement contained a lease in accordance with previous GAAP as that required by IFRIC 4 but at a date other than that required by IFRIC 4, the first-time adopter need not reassess that determination when it adopts IFRSs. For an entity to have made the

D9A

## IFRS 3

*Einstufung oder Bestimmung der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden*

- 15 Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden – soweit erforderlich – einzustufen oder zu bestimmen, so dass anschließend andere IFRS angewendet werden können. Diese Einstufungen oder Bestimmungen basieren auf den Vertragsbedingungen, wirtschaftlichen Bedingungen, der Geschäftspolitik oder den Rechnungslegungsmethoden und anderen zum Erwerbszeitpunkt gültigen einschlägigen Bedingungen.**
- 16** In manchen Situationen sehen die IFRS unterschiedliche Formen der Rechnungslegung vor, je nachdem wie ein Unternehmen den jeweiligen Vermögenswert oder die jeweilige Schuld einstuft oder bestimmt. Beispiele für Einstufungen oder Bestimmungen, welche der Erwerber auf Grundlage der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden einschlägigen Bedingungen durchzuführen hat, sind u. a.:
- (a) die Einstufung bestimmter finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten oder als zur Veräußerung verfügbare bzw. bis zur Endfälligkeit zu haltende finanzielle Vermögenswerte;
  - (b) die Bestimmung eines derivativen Finanzinstruments als ein Sicherungsinstrument gemäß IAS 39; und
  - (c) die Beurteilung, ob ein eingebettetes Derivat gemäß IAS 39 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 zwei Ausnahmen zu dem Grundsatz in Paragraph 15 vor:
- (a) die Einstufung eines Leasingvertrags gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* entweder als ein Operating-Leasingverhältnis oder als ein Finanzierungsleasingverhältnis und
  - (b) die Einstufung eines Vertrags als ein Versicherungsvertrag gemäß IFRS 4 *Versicherungsverträge*.
- 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 zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten.**
- 19 Bei jedem Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber die Bestandteile der nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gegenwärtig Eigentumsanteile sind und ihren Inhabern im Fall der Liquidation einen Anspruch auf einen entsprechenden Anteil am Nettovermögen des Unternehmens geben, zum Erwerbszeitpunkt 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 zum Zeitpunkt ihres Erwerbs zum beizulegenden Zeitpunkt zu bewerten, es sei denn, die IFRS schreiben eine andere Bewertungsgrundlage vor.
- 20** Die Paragraphen B41–B45 geben Leitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einzelner identifizierbarer Vermögenswerte und eines nicht beherrschenden Anteils an einem erworbenen Unternehmen. In den Paragraphen 24–31 werden die Arten von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden beschrieben, die Posten enthalten, für die dieser IFRS begrenzte Ausnahmen von dem Bewertungsgrundsatz vorschreibt.

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

- 21** Dieser IFRS sieht begrenzte Ausnahmen von seinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen vor. Die Paragraphen 22–31 beschreiben die besonderen Posten, für die Ausnahmen vorgesehen sind und die Art dieser Ausnahmen. Bei der Rechnungslegung dieser Posten gelten die Anforderungen der Paragraphen 22–31, 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 beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt bewertet werden.

*Classifying or designating identifiable assets acquired and liabilities assumed in a business combination*

**At the acquisition date, the acquirer shall classify or designate the identifiable assets acquired and liabilities assumed as necessary to apply other IFRSs subsequently. The acquirer shall make those classifications or designations on the basis of the contractual terms, economic conditions, its operating or accounting policies and other pertinent conditions as they exist at the acquisition date.** 15

In some situations, IFRSs provide for different accounting depending on how an entity classifies or designates a particular asset or liability. Examples of classifications or designations that the acquirer shall make on the basis of the pertinent conditions as they exist at the acquisition date include but are not limited to: 16

- (a) classification of particular financial assets and liabilities as a financial asset or liability at fair value through profit or loss, or as a financial asset available for sale or held to maturity, in accordance with IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*;
- (b) designation of a derivative instrument as a hedging instrument in accordance with IAS 39; and
- (c) assessment of whether an embedded derivative should be separated from the host contract in accordance with IAS 39 (which is a matter of ‘classification’ as this IFRS uses that term).

This IFRS provides two exceptions to the principle in paragraph 15: 17

- (a) classification of a lease contract as either an operating lease or a finance lease in accordance with IAS 17 *Leases*; and
- (b) classification of a contract as an insurance contract in accordance with IFRS 4 *Insurance Contracts*.

The acquirer shall classify those contracts on the basis of the contractual terms and other factors at the inception of the contract (or, if the terms of the contract have been modified in a manner that would change its classification, at the date of that modification, which might be the acquisition date).

**Measurement principle**

**The acquirer shall measure the identifiable assets acquired and the liabilities assumed at their acquisition-date fair values.** 18

**For each business combination, the acquirer shall measure at the acquisition date components of non-controlling interests in the acquiree that are present ownership interests and entitle their holders to a proportionate share of the entity’s net assets in the event of liquidation at either:** 19

- (a) fair value; or
- (b) the present ownership instruments’ proportionate share in the recognised amounts of the acquiree’s identifiable net assets.

**All other components of non-controlling interests shall be measured at their acquisition-date fair values, unless another measurement basis is required by IFRSs.**

Paragraphs B41—B45 provide guidance on measuring the fair value of particular identifiable assets and a non-controlling interest in an acquiree. Paragraphs 24—31 specify the types of identifiable assets and liabilities that include items for which this IFRS provides limited exceptions to the measurement principle. 20

**Exceptions to the recognition or measurement principles**

This IFRS provides limited exceptions to its recognition and measurement principles. Paragraphs 22—31 specify both the particular items for which exceptions are provided and the nature of those exceptions. The acquirer shall account for those items by applying the requirements in paragraphs 22—31, which will result in some items being: 21

- (a) recognised either by applying recognition conditions in addition to those in paragraphs 11 and 12 or by applying the requirements of other IFRSs, with results that differ from applying the recognition principle and conditions.
- (b) measured at an amount other than their acquisition-date fair values.

## IFRS 3

- 28 Unter bestimmten Umständen kann sich die Entschädigungsleistung auf einen Vermögenswert oder eine Schuld beziehen, der/die eine Ausnahme zu den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen darstellt. Eine Entschädigungsleistung kann sich beispielsweise auf eine Eventualverbindlichkeit beziehen, die nicht zum Erwerbszeitpunkt 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 eine Leitlinie für die spätere Bilanzierung eines Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen.

### *Ausnahmen vom Bewertungsgrundsatz*

#### Zurück erworbene Rechte

- 29 Der Erwerber hat den Wert eines zurück erworbenen Rechts, das als ein immaterieller Vermögenswert auf der Grundlage der verbleibenden vertraglichen Bedingungen des zugehörigen Vertrags ausgewiesen war, unabhängig davon zu bewerten, ob Marktteilnehmer mögliche Vertragserneuerungen bei der Bestimmung dessen beizulegenden Zeitwerts berücksichtigen würden. In den Paragraphen B35 und B36 sind die entsprechenden Anwendungsleitlinien dargestellt.

### **Anteilsbasierte Vergütungs transaktionen**

- 30 **Der Erwerber hat eine Schuld oder ein Eigenkapitalinstrument, welche(s) sich auf anteilsbasierte Vergütungs transaktionen des erworbenen Unternehmens oder den Ersatz anteilsbasierter Vergütungs transaktionen des erworbenen Unternehmens durch anteilsbasierte Vergütungs transaktionen 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 „auf dem Markt basierende Wert“ der anteilsbasierten Vergütungs transaktion bezeichnet.)**

#### Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte

- 31 Der Erwerber hat einen erworbenen langfristigen Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), der 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 dieses IFRS 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 am 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 zu dem am 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 IFRS 3 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. Wenn dies der Fall ist, hat der Erwerber den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts zu ermitteln, indem er den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens anstatt den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der übertragenen Eigenkapitalanteile verwendet. Zur Bestimmung des Betrags des Geschäfts- oder Firmenwerts bei einem Unternehmenszusammenschluss, bei dem keine Gegenleistung übertragen wird, hat der Erwerber den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen zu verwenden,

In some circumstances, the indemnification may relate to an asset or a liability that is an exception to the recognition or measurement principles. For example, an indemnification may relate to a contingent liability that is not recognised at the acquisition date because its fair value is not reliably measurable at that date. Alternatively, an indemnification may relate to an asset or a liability, for example, one that results from an employee benefit, that is measured on a basis other than acquisition-date fair value. In those circumstances, the indemnification asset shall be recognised and measured using assumptions consistent with those used to measure the indemnified item, subject to management's assessment of the collectibility of the indemnification asset and any contractual limitations on the indemnified amount. Paragraph 57 provides guidance on the subsequent accounting for an indemnification asset. 28

#### *Exceptions to the measurement principle*

##### Reacquired rights

The acquirer shall measure the value of a reacquired right recognised as an intangible asset on the basis of the remaining contractual term of the related contract regardless of whether market participants would consider potential contractual renewals in determining its fair value. Paragraphs B35 and B36 provide related application guidance. 29

##### Share-based payment transactions

The acquirer shall measure a liability or an equity instrument related to share-based payment transactions of the acquiree or the replacement of an acquiree's share-based payment transactions with share-based payment transactions of the acquirer in accordance with the method in IFRS 2 *Share-based Payment* at the acquisition date. (This IFRS refers to the result of that method as the 'market-based measure' of the share-based payment transaction.) 30

##### Assets held for sale

The acquirer shall measure an acquired non-current asset (or disposal group) that is classified as held for sale at the acquisition date in accordance with IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations* at fair value less costs to sell in accordance with paragraphs 15—18 of that IFRS. 31

#### *Recognising and measuring goodwill or a gain from a bargain purchase*

The acquirer shall recognise goodwill as of the acquisition date measured as the excess of (a) over (b) below: 32

- (a) the aggregate of:
  - (i) the consideration transferred measured in accordance with this IFRS, which generally requires acquisition-date fair value (see paragraph 37);
  - (ii) the amount of any non-controlling interest in the acquiree measured in accordance with this IFRS; and
  - (iii) in a business combination achieved in stages (see paragraphs 41 and 42), the acquisition-date fair value of the acquirer's previously held *equity interest* in the acquiree.
- (b) the net of the acquisition-date amounts of the identifiable assets acquired and the liabilities assumed measured in accordance with this IFRS.

In a business combination in which the acquirer and the acquiree (or its former owners) exchange only equity interests, the acquisition-date fair value of the acquiree's equity interests may be more reliably measurable than the acquisition-date fair value of the acquirer's equity interests. If so, the acquirer shall determine the amount of goodwill by using the acquisition-date fair value of the acquiree's equity interests instead of the acquisition-date fair value of the equity interests transferred. To determine the amount of goodwill in a business combination in which no consideration is transferred, the acquirer shall use the acquisition-date fair value of the acquirer's interest in the acquiree determined using a valuation technique in place of the acquisition-date fair value of the consideration transferred (paragraph 32 (a) (i)). Paragraphs B46—B49 provide related application guidance. 33

## IFRS 3

- 63 Wenn die von diesem IFRS und anderen IFRS geforderten spezifischen Angaben nicht die in den Paragraphen 59 und 61 dargelegten Zielsetzungen erfüllen, hat der Erwerber alle erforderlichen zusätzlichen Informationen anzugeben, um diese Zielsetzungen zu erreichen.

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

#### *Zeitpunkt des Inkrafttretens*

- 64 Dieser IFRS ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt zu Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahres, das am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnt, oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser IFRS ist jedoch erstmals nur zu Beginn der Berichtsperiode des am oder nach dem 30. Juni 2007 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS vor dem 1. Juli 2009 an, so ist dies anzugeben und gleichzeitig IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) anzuwenden.
- 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 erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode 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 erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Die Änderungen gelten für die Salden bedingter Gegenleistungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) liegt.

#### *Übergangsvorschriften*

- 65 Vermögenswerte und Schulden, die aus Unternehmenszusammenschlüssen stammen, deren Erwerbszeitpunkte vor der Anwendung dieses IFRS lagen, sind nicht aufgrund der Anwendung dieses IFRS anzupassen.
- 65A Salden bedingter Gegenleistungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor dem Datum der erstmaligen Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) liegt, sind bei erstmaliger Anwendung dieses IFRS nicht zu berichtigen. Die Paragraphen 65B–65E sind bei der darauffolgenden Bilanzierung dieser Salden anzuwenden. Die Paragraphen 65B–65E gelten nicht für die Bilanzierung von Salden bedingter Gegenleistungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren, 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 Unternehmenszusammenschlüsse ausschließlich Zusammenschlüsse, bei denen der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung dieses IFRS (Fassung 2008) liegt.
- 65B Sieht eine Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss vor, dass die Kosten des Zusammenschlusses in Abhängigkeit von künftigen Ereignissen berichtigt werden, so hat der Erwerber für den Fall, dass eine solche Berichtigung wahrscheinlich ist und sich verlässlich ermitteln lässt, den Betrag dieser Berichtigung in den Kosten des Zusammenschlusses zu berücksichtigen.
- 65C Eine Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss kann vorsehen, dass die Kosten des Zusammenschlusses in Abhängigkeit von einem oder mehreren künftigen Ereignissen berichtigt werden dürfen. So könnte die Berichtigung 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 Berichtigung normalerweise bei erstmaliger Bilanzierung des Zusammenschlusses geschätzt werden, ohne die Verlässlichkeit der Information zu beeinträchtigen. Treten die künftigen Ereignisse nicht ein oder muss die Schätzung korrigiert werden, sind die Kosten des Unternehmenszusammenschlusses entsprechend zu berichtigen.
- 65D Auch wenn eine Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss eine solche Berichtigung 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 Berichtigung in der Folge wahrscheinlich und verlässlich bewertbar, ist die zusätzliche Gegenleistung als Berichtigung der Kosten des Zusammenschlusses zu behandeln.

If the specific disclosures required by this and other IFRSs do not meet the objectives set out in paragraphs 59 and 61, the acquirer shall disclose whatever additional information is necessary to meet those objectives. **63**

## EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

### *Effective date*

This IFRS shall be applied prospectively to business combinations for which the acquisition date is on or after the beginning of the first annual reporting period beginning on or after 1 July 2009. Earlier application is permitted. However, this IFRS shall be applied only at the beginning of an annual reporting period that begins on or after 30 June 2007. If an entity applies this IFRS before 1 July 2009, it shall disclose that fact and apply IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) at the same time. **64**

*Improvements to IFRSs issued in May 2010 amended paragraphs 19, 30 and B56 and added paragraphs B62A and B62B. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. Application should be prospective from the date when the entity first applied this IFRS.* **64B**

*Paragraphs 65A–65E were added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. The amendments shall be applied to contingent consideration balances arising from business combinations with an acquisition date prior to the application of this IFRS, as issued in 2008.* **64C**

### *Transition*

Assets and liabilities that arose from business combinations whose acquisition dates preceded the application of this IFRS shall not be adjusted upon application of this IFRS. **65**

*Contingent consideration balances arising from business combinations whose acquisition dates preceded the date when an entity first applied this IFRS as issued in 2008 shall not be adjusted upon first application of this IFRS. Paragraphs 65B–65E shall be applied in the subsequent accounting for those balances. Paragraphs 65B–65E shall not apply to the accounting for contingent consideration balances arising from business combinations with acquisition dates on or after the date when the entity first applied this IFRS as issued in 2008. In paragraphs 65B–65E business combination refers exclusively to business combinations whose acquisition date preceded the application of this IFRS as issued in 2008.* **65A**

*If a business combination agreement provides for an adjustment to the cost of the combination contingent on future events, the acquirer shall include the amount of that adjustment in the cost of the combination at the acquisition date if the adjustment is probable and can be measured reliably.* **65B**

*A business combination agreement may allow for adjustments to the cost of the combination that are contingent on one or more future events. The adjustment might, for example, be contingent on a specified level of profit being maintained or achieved in future periods, or on the market price of the instruments issued being maintained. It is usually possible to estimate the amount of any such adjustment at the time of initially accounting for the combination without impairing the reliability of the information, even though some uncertainty exists. If the future events do not occur or the estimate needs to be revised, the cost of the business combination shall be adjusted accordingly.* **65C**

*However, when a business combination agreement provides for such an adjustment, that adjustment is not included in the cost of the combination at the time of initially accounting for the combination if it either is not probable or cannot be measured reliably. If that adjustment subsequently becomes probable and can be measured reliably, the additional consideration shall be treated as an adjustment to the cost of the combination.* **65D**



### **IFRS 3**

- 65E** Wenn bei den vom Erwerber im Austausch für die Beherrschung des erworbenen Unternehmens übertragenen Vermögenswerten, emittierten Eigenkapitalinstrumenten oder eingegangenen bzw. übernommenen Schulden ein Wertverlust eintritt, kann der Erwerber unter bestimmten Umständen zu einer Nachzahlung an den Verkäufer gezwungen 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 für den Unternehmenszusammenschluss keine Mehrkosten ausgewiesen. Bei Eigenkapitalinstrumenten wird der beizulegende Zeitwert der Nachzahlung durch eine Herabsetzung des den ursprünglich emittierten Instrumenten zugeschriebenen Werts in gleicher Höhe ausgeglichen. Bei Schuldinstrumenten wird die Nachzahlung als Herabsetzung des Aufschlags bzw. als Heraufsetzung des Abschlags auf die ursprüngliche Emission betrachtet.
- 66** Ein Unternehmen, wie beispielsweise ein Gegenseitigkeitsunternehmen, das IFRS 3 noch nicht angewendet 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, deren Erwerbszeitpunkt vor Anwendung dieses IFRS lag, hat der Erwerber die Vorschriften in Paragraph 68 des IAS 12 (geändert durch diesen IFRS) prospektiv anzuwenden. D.h. der Erwerber darf bei der Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse zuvor erfasste Änderungen der angesetzten latenten Steueransprüche nicht anpassen. Von dem Zeitpunkt der Anwendung dieses IFRS an hat der Erwerber jedoch Änderungen der angesetzten latenten Steueransprüche als Anpassung im Gewinn oder Verlust (oder nicht im Gewinn oder Verlust, falls IAS 12 dies verlangt) zu erfassen.

#### **RÜCKNAHME VON IFRS 3 (2004)**

- 68** Dieser IFRS ersetzt IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (herausgegeben 2004).

In some circumstances, the acquirer may be required to make a subsequent payment to the seller as compensation for a reduction in the value of the assets given, equity instruments issued or liabilities incurred or assumed by the acquirer in exchange for control of the acquiree. This is the case, for example, when the acquirer guarantees the market price of equity or debt instruments issued as part of the cost of the business combination and is required to issue additional equity or debt instruments to restore the originally determined cost. In such cases, no increase in the cost of the business combination is recognised. In the case of equity instruments, the fair value of the additional payment is offset by an equal reduction in the value attributed to the instruments initially issued. In the case of debt instruments, the additional payment is regarded as a reduction in the premium or an increase in the discount on the initial issue. **65E**

An entity, such as a mutual entity, that has not yet applied IFRS 3 and had one or more business combinations that were accounted for using the purchase method shall apply the transition provisions in paragraphs B68 and B69. **66**

#### ***Income taxes***

For business combinations in which the acquisition date was before this IFRS is applied, the acquirer shall apply the requirements of paragraph 68 of IAS 12, as amended by this IFRS, prospectively. That is to say, the acquirer shall not adjust the accounting for prior business combinations for previously recognised changes in recognised deferred tax assets. However, from the date when this IFRS is applied, the acquirer shall recognise, as an adjustment to profit or loss (or, if IAS 12 requires, outside profit or loss), changes in recognised deferred tax assets. **67**

#### **WITHDRAWAL OF IFRS 3 (2004)**

This IFRS supersedes IFRS 3 *Business Combinations* (as issued in 2004). **68**

## IFRS 3

beteiligung im Einklang ist, kann diese Tatsache drauf hindeuten, dass der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung darin besteht, Vergütungen zu zahlen.

- (g) *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 Dienste 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 abschließen. Wenn die im Leasingvertrag spezifizierten 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 geleasteten 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.

### **Austausch der anteilsbasierten Vergütungsprämien des Erwerbers gegen die von den Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehaltenen Prämien (Anwendung des Paragraphen 52 (b))**

- B56** Ein Erwerber kann seine anteilsbasierten Vergütungsprämien<sup>1</sup> (Ersatzprämien) gegen Prämien, die von Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehalten werden, austauschen. Der Tausch von Aktienoptionen oder anderen anteilsbasierten Vergütungsprämien in Verbindung mit einem Unternehmenszusammenschluss wird als Änderung der anteilsbasierten Vergütungsprämien gemäß IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* bilanziert. Ersetzt der Erwerber die Prämien des erworbenen Unternehmens, ist entweder der gesamte marktbasiertere Wert der Ersatzprämien des Erwerbers oder ein Teil davon in die Bewertung der bei dem Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung mit einzubeziehen. Die Paragraphen B57–B62 liefern Leitlinien für die Zuweisung des marktbasiertere Werts. 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 jedoch der gesamte marktbasiertere Wert der Ersatzprämien gemäß IFRS 2 im Abschluss nach dem Zusammenschluss als Vergütungsaufwand auszuweisen. Das bedeutet, dass keiner der marktbasiertere 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 in einem der Folgenden vorgeschrieben ist:
- (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 Dienste 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 marktbasiertere 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 Diensten vor dem Zusammenschluss zuzuteilen ist.
- B58** Der Anteil der Ersatzprämie, der dem Dienst vor dem Zusammenschluss zuzuteilen ist, ist der marktbasiertere Wert der Prämie des erworbenen Unternehmens, multipliziert mit dem Verhältnis aus dem Anteil des Erdienungszeitraums mit dem höheren aus dem gesamten Erdienungszeitraum oder des ursprünglichen Er-

<sup>1</sup> In den Paragraphen B56–B62 bezeichnet der Begriff „anteilsbasierte Vergütungsprämien“ unverfallbare wie verfallbare anteilsbasierte Vergütungstransaktionen.

- (g) *Formula for determining consideration*—The formula used to determine the contingent payment may be helpful in assessing the substance of the arrangement. For example, if a contingent payment is determined on the basis of a multiple of earnings, that might suggest that the obligation is contingent consideration in the business combination and that the formula is intended to establish or verify the fair value of the acquiree. In contrast, a contingent payment that is a specified percentage of earnings might suggest that the obligation to employees is a profit-sharing arrangement to remunerate employees for services rendered.
- (h) *Other agreements and issues*—The terms of other arrangements with selling shareholders (such as agreements not to compete, executory contracts, consulting contracts and property lease agreements) and the income tax treatment of contingent payments may indicate that contingent payments are attributable to something other than consideration for the acquiree. For example, in connection with the acquisition, the acquirer might enter into a property lease arrangement with a significant selling shareholder. If the lease payments specified in the lease contract are significantly below market, some or all of the contingent payments to the lessor (the selling shareholder) required by a separate arrangement for contingent payments might be, in substance, payments for the use of the leased property that the acquirer should recognize separately in its post-combination financial statements. In contrast, if the lease contract specifies lease payments that are consistent with market terms for the leased property, the arrangement for contingent payments to the selling shareholder may be contingent consideration in the business combination.

**Acquirer share-based payment awards exchanged for awards held by the acquiree's employees (application of paragraph 52 (b))**

An acquirer may exchange its share-based payment awards<sup>1</sup> (replacement awards) for awards held by employees of the acquiree. Exchanges of share options or other share-based payment awards in conjunction with a business combination are accounted for as modifications of share-based payment awards in accordance with IFRS 2 *Share-based Payment*. If the acquirer replaces the acquiree awards, either all or a portion of the market-based measure of the acquirer's replacement awards shall be included in measuring the consideration transferred in the business combination. Paragraphs B57–B62 provide guidance on how to allocate the market-based measure.

B56

However, in situations, in which acquiree awards would expire as a consequence of a business combination and if the acquirer replaces those awards when it is not obliged to do so, all of the market-based measure of the replacement awards shall be recognised as remuneration cost in the post-combination financial statements in accordance with IFRS 2. That is to say, none of the market-based measure of those awards shall be included in measuring the consideration transferred in the business combination. The acquirer is obliged to replace the acquiree awards if the acquiree or its employees have the ability to enforce replacement. For example, for the purposes of applying this guidance, the acquirer is obliged to replace the acquiree's awards if replacement is required by:

- (a) the terms of the acquisition agreement;
- (b) the terms of the acquiree's awards; or
- (c) applicable laws or regulations.

To determine the portion of a replacement award that is part of the consideration transferred for the acquiree and the portion that is remuneration for post-combination service, the acquirer shall measure both the replacement awards granted by the acquirer and the acquiree awards as of the acquisition date in accordance with IFRS 2. The portion of the market-based measure of the replacement award that is part of the consideration transferred in exchange for the acquiree equals the portion of the acquiree award that is attributable to pre-combination service.

B57

The portion of the replacement award attributable to pre-combination service is the market-based measure of the acquiree award multiplied by the ratio of the portion of the vesting period completed to the greater of the total vesting period or the original vesting period of the acquiree award. The vesting period is the period during which all the specified vesting conditions are to be satisfied. Vesting conditions are defined in IFRS 2.

B58

<sup>1</sup> In paragraphs B56–B62 the term 'share-based payment awards' refers to vested or unvested share-based payment transactions.

## IFRS 3

dienungszeitraums der Prämie des erworbenen Unternehmens. Der Erdienungszeitraum ist der Zeitraum, in dem alle bestimmten Ausübungsbedingungen erfüllt werden müssen. Ausübungsbedingungen sind in IFRS 2 definiert.

- B59** Der Anteil der nicht ausübaren Ersatzprämien, der den Diensten nach dem Zusammenschluss zuzurechnen ist und daher als Vergütungsaufwand im Abschluss nach dem Zusammenschluss erfasst wird, entspricht dem gesamten marktbasieren Wert der Ersatzprämien abzüglich des Betrags, der den Diensten vor Zusammenschluss zuzuordnen ist. Daher ordnet der Erwerber jeden Überschuss des marktbasieren Werts der Ersatzprämie über den marktbasieren Wert der Prämie des erworbenen Unternehmens dem Dienst nach dem Zusammenschluss zu und erfasst diesen Überschuss als Vergütungsaufwand im Abschluss nach dem Zusammenschluss. Der Erwerber hat einen Teil der Ersatzprämie dem Dienst nach dem Zusammenschluss zuzurechnen, wenn er Dienstleistungen nach dem Zusammenschluss verlangt, unabhängig davon, ob die Mitarbeiter bereits alle erforderlichen Dienste geleistet hatten, so dass ihre vom erworbenen Unternehmen gewährten Prämien bereits vor dem Erwerbszeitpunkt ausübbar waren.
- B60** Der Anteil der nicht ausübaren Ersatzprämien, die Diensten vor dem Zusammenschluss zuzuordnen sind, sowie der Anteil für Dienste nach dem Zusammenschluss hat die bestmögliche Schätzung der Anzahl der Ersatzprämien widerzuspiegeln, die unverfallbar sein sollen. Wenn beispielsweise der marktbasieren Wert einer Ersatzprämie, die einem Dienst vor dem Zusammenschluss zugeschrieben wird, 100 WE beträgt und der Erwerber erwartet, dass nur 95 Prozent der Prämie unverfallbar ist, so werden 95 WE in die für den Unternehmenszusammenschluss übertragene Gegenleistung einbezogen. Änderungen der geschätzten Anzahl der zu erwartenden unverfallbaren Ersatzprämien sind im Vergütungsaufwand in den Perioden ausgewiesen, in denen die Änderungen oder Verwirkungen auftreten, – nicht als Anpassungen der beim Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung. Ähnlich ist es bei Auswirkungen anderer Ereignisse, wie Änderungen oder dem Eintreten von Prämien mit Leistungsbedingungen, die nach dem Erwerbszeitpunkt auftreten, sie werden gemäß IFRS 2 bilanziert, indem der Vergütungsaufwand für die Periode ermittelt wird, in der das Ereignis eintritt.
- B61** Dieselben Anforderungen gelten für die Ermittlung der Anteile einer Ersatzprämie, die Diensten vor und nach dem Zusammenschluss zuzuteilen sind, ungeachtet dessen ob eine Ersatzprämie als eine Schuld oder als ein Eigenkapitalinstrument gemäß den Bestimmungen des IFRS 2 eingestuft ist. Alle Änderungen des marktbasieren Werts der nach dem Erwerbszeitpunkt als Schulden eingestuft Prämien und der dazugehörigen Ertragsteuerauswirkungen werden in der/den Periode(n) im Abschluss nach dem Zusammenschluss des Erwerbers erfasst, in der/denen die Änderungen auftreten.
- B62** Die Ertragsteuerauswirkungen der Ersatzprämien der anteilsbasierten Vergütungen sind gemäß den Bestimmungen des IAS 12 *Ertragsteuern* zu bilanzieren.

### **Aktienbasierte Vergütungstransaktionen des erworbenen Unternehmens mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente**

- B62A** Das erworbene Unternehmen hat möglicherweise aktienbasierte Vergütungstransaktionen ausstehen, die der Erwerber nicht gegen seine aktienbasierten Vergütungstransaktionen austauscht. Sind diese aktienbasierten Vergütungstransaktionen des erworbenen Unternehmens unverfallbar, sind sie Teil des nicht beherrschenden Anteils am erworbenen Unternehmen und werden zu ihrem marktbasieren Wert angesetzt. Sind sie verfallbar, werden sie gemäß den Paragraphen 19 und 30 zu ihrem marktbasieren Wert angesetzt, so als fielen der Erwerbszeitpunkt mit dem Gewährungszeitpunkt zusammen.
- B62B** Der marktbasieren Wert verfallbarer aktienbasierter Vergütungstransaktionen wird dem nicht beherrschenden Anteil zugeordnet, wobei die Zuordnung nach dem Anteil des abgeschlossenen Teils des Erdienungszeitraums am gesamten Erdienungszeitraum bzw. (wenn größer) am ursprünglichen Erdienungszeitraum der aktienbasierten Vergütungstransaktion erfolgt. Der Saldo wird den Leistungen nach dem Zusammenschluss zugeordnet.

### **Anderes IFRS, die Leitlinien für die Folgebewertung und die nachfolgende Bilanzierung bereitstellen (Anwendung des Paragraphen 54)**

- B63** Zu den Beispielen anderer IFRS, die Leitlinien für die Folgebewertung und die nachfolgende Bilanzierung der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerte und übernommenen oder eingegangenen Schulden bereitstellen, gehören die Folgenden:
- (a) IAS 38 beschreibt die Bilanzierung identifizierbarer immaterieller Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden. Der Erwerber bestimmt den Geschäfts- oder Firmenwert zum Erwerbszeitpunkt abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* beschreibt die Bilanzierung von Wertminderungsaufwendungen.

The portion of a non-vested replacement award attributable to post-combination service, and therefore recognised as remuneration cost in the post-combination financial statements, equals the total market-based measure of the replacement award less the amount attributed to pre-combination service. Therefore, the acquirer attributes any excess of the market-based measure of the replacement award over the market-based measure of the acquiree award to post-combination service and recognises that excess as remuneration cost in the post-combination financial statements. The acquirer shall attribute a portion of a replacement award to post-combination service if it requires post-combination service, regardless of whether employees had rendered all of the service required for their acquiree awards to vest before the acquisition date. **B59**

The portion of a non-vested replacement award attributable to pre-combination service, as well as the portion attributable to post-combination service, shall reflect the best available estimate of the number of replacement awards expected to vest. For example, if the market-based measure of the portion of a replacement award attributed to pre-combination service is CU100 and the acquirer expects that only 95 per cent of the award will vest, the amount included in consideration transferred in the business combination is CU95. Changes in the estimated number of replacement awards expected to vest are reflected in remuneration cost for the periods in which the changes or forfeitures occur—not as adjustments to the consideration transferred in the business combination. Similarly, the effects of other events, such as modifications or the ultimate outcome of awards with performance conditions, that occur after the acquisition date are accounted for in accordance with IFRS 2 in determining remuneration cost for the period in which an event occurs. **B60**

The same requirements for determining the portions of a replacement award attributable to pre-combination and post-combination service apply regardless of whether a replacement award is classified as a liability or as an equity instrument in accordance with the provisions of IFRS 2. All changes in the market-based measure of awards classified as liabilities after the acquisition date and the related income tax effects are recognised in the acquirer's post-combination financial statements in the period(s) in which the changes occur. **B61**

The income tax effects of replacement awards of share-based payments shall be recognised in accordance with the provisions of IAS 12 *Income Taxes*. **B62**

#### **Equity-settled share-based payment transactions of the acquiree**

The acquiree may have outstanding share-based payment transactions that the acquirer does not exchange for its share-based payment transactions. If vested, those acquiree share-based payment transactions are part of the non-controlling interest in the acquiree and are measured at their market-based measure. If unvested, they are measured at their market-based measure as if the acquisition date were the grant date in accordance with paragraphs 19 and 30. **B62A**

The market-based measure of unvested share-based payment transactions is allocated to the non-controlling interest on the basis of the ratio of the portion of the vesting period completed to the greater of the total vesting period or the original vesting period of the share-based payment transaction. The balance is allocated to post-combination service. **B62B**

#### ***Other IFRSs that provide guidance on subsequent measurement and accounting (application of paragraph 54)***

Examples of other IFRSs that provide guidance on subsequently measuring and accounting for assets acquired and liabilities assumed or incurred in a business combination include: **B63**

- (a) IAS 38 prescribes the accounting for identifiable intangible assets acquired in a business combination. The acquirer measures goodwill at the amount recognised at the acquisition date less any accumulated impairment losses. IAS 36 *Impairment of Assets* prescribes the accounting for impairment losses.

### **IFRS 3**

- (b) IFRS 4 *Versicherungsverträge* stellt Leitlinien für die nachfolgende Bilanzierung eines Versicherungsvertrages bereit, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde.
- (c) IAS 12 beschreibt die nachfolgende Bilanzierung latenter Steueransprüche (einschließlich nicht angesetzter latenter Steueransprüche) und latenter Steuerschulden, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden.
- (d) IFRS 2 stellt Leitlinien für die Folgebewertung und die nachfolgende Bilanzierung des Anteils des von einem Erwerber ausgegebenen Ersatzes von anteilsbasierten Vergütungsprämien bereit, die den künftigen Diensten der Mitarbeiter zuzuordnen sind.
- (e) IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) stellt Leitlinien für die Bilanzierung der Änderungen der Beteiligungsquote eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen nach Übernahme der Beherrschung bereit.

#### **Angaben (Anwendung der Paragraphen 59 und 61)**

- B64** Zur Erfüllung der Zielsetzung in Paragraph 59 hat der Erwerber für jeden Unternehmenszusammenschluss, der während der Berichtsperiode stattfindet, die folgenden Angaben zu machen:
- (a) Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens.
  - (b) Erwerbszeitpunkt.



- (b) IFRS 4 *Insurance Contracts* provides guidance on the subsequent accounting for an insurance contract acquired in a business combination.
- (c) IAS 12 prescribes the subsequent accounting for deferred tax assets (including unrecognised deferred tax assets) and liabilities acquired in a business combination.
- (d) IFRS 2 provides guidance on subsequent measurement and accounting for the portion of replacement share-based payment awards issued by an acquirer that is attributable to employees' future services.
- (e) IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) provides guidance on accounting for changes in a parent's ownership interest in a subsidiary after control is obtained.

***Disclosures (application of paragraph 59 and 61)***

To meet the objective in paragraph 59, the acquirer shall disclose the following information for each business combination that occurs during the reporting period:

**B64**

- (a) the name and a description of the acquiree.
- (b) the acquisition date.

## IFRS 7

- (a) seine Rechnungslegungsmethoden zur Erfassung dieser Differenz im Periodenergebnis, um eine Veränderung der Faktoren (einschließlich des Zeitfaktors) widerzuspiegeln, die Marktteilnehmer bei einer Preisfestlegung beachten würden (siehe IAS 39, Paragraph A76A); und
- (b) die Summe der im Periodenergebnis noch zu erfassenden Differenzen zu Beginn und am Ende der Berichtsperiode und eine Überleitung der Änderungen dieser Differenz.

- 29** Angaben über den beizulegenden Zeitwert werden 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;
  - (b) bei einer Finanzinvestition in Eigenkapitalinstrumente, die keinen notierten Marktpreis in einem aktiven Markt haben oder mit diesen verknüpfte Derivate, die gemäß IAS 39 zu den Anschaffungskosten bewertet werden, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann; oder
  - (c) wenn bei einem Vertrag mit einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung (wie in IFRS 4 beschrieben) deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann.
- 30** In den in den Paragraphen 29 (b) und (c) beschriebenen Fällen hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen, um Abschlussadressaten zu helfen, sich selbst ein Urteil über das Ausmaß der möglichen Differenzen zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert dieser finanziellen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zu bilden:
- (a) die Tatsache, dass für diese Finanzinstrumente keine Angaben zum beizulegenden Zeitwert gemacht wurden, da er nicht verlässlich bestimmt werden kann;
  - (b) eine Beschreibung der Finanzinstrumente, ihres Buchwerts und eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann;
  - (c) Informationen über den Markt für diese Finanzinstrumente;
  - (d) Informationen darüber, ob und auf welche Weise das Unternehmen beabsichtigt, diese Finanzinstrumente zu veräußern; und
  - (e) die Tatsache, dass Finanzinstrumente, deren beizulegender Zeitwert früher nicht verlässlich bestimmt werden konnte, ausgebucht werden, sowie deren Buchwert zum Zeitpunkt der Ausbuchung und den Betrag des erfassten Gewinns oder Verlusts.

### 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 Berichtsstichtag ausgesetzt ist, beurteilen können.
- 32** Die in den Paragraphen 33–42 geforderten Angaben sind auf Risiken aus Finanzinstrumenten gerichtet und darauf, wie diese gesteuert werden. Zu diesen Risiken gehören u. a. Ausfallrisiken, *Liquiditätsrisiken* und Marktrisiken.
- 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 aus Finanzinstrumenten resultierenden Risiken machen. Das Zusammenwirken aus 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 folgende Angaben zu machen:
- (a) Umfang und Ursache der Risiken;
  - (b) seine Ziele, Methoden und Prozesse zur Steuerung dieser Risiken und die zur Bewertung der Risiken eingesetzten Methoden; und
  - (c) etwaige Änderungen von (a) oder (b) gegenüber der vorhergehenden Periode.

#### *Quantitative Angaben*

- 34** Für jede Risikoart in Verbindung mit Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- (a) zusammengefasste quantitative Daten bezüglich des jeweiligen Risikos, dem es am Ende der Berichtsperiode ausgesetzt ist; Diese Angaben beruhen auf den Informationen, die Personen 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 36–42 vorgeschriebenen Angaben, soweit sie nicht bereits unter a gemacht werden;
  - (c) Risikokonzentrationen, sofern sie nicht aus den gemäß a und b gemachten Angaben hervorgehen.

- (a) its accounting policy for recognising that difference in profit or loss to reflect a change in factors (including time) that market participants would consider in setting a price (see paragraph AG76A of IAS 39); and
- (b) the aggregate difference yet to be recognised in profit or loss at the beginning and end of the period and a reconciliation of changes in the balance of this difference.

Disclosures of fair value are not required:

- (a) when the carrying amount is a reasonable approximation of fair value, for example, for financial instruments such as short-term trade receivables and payables;
- (b) for an investment in equity instruments that do not have a quoted market price in an active market, or derivatives linked to such equity instruments, that is measured at cost in accordance with IAS 39 because its fair value cannot be measured reliably; or
- (c) for a contract containing a discretionary participation feature (as described in IFRS 4) if the fair value of that feature cannot be measured reliably.

In the cases described in paragraph 29 (b) and (c), an entity shall disclose information to help users of the financial statements make their own judgements about the extent of possible differences between the carrying amount of those financial assets or financial liabilities and their fair value, including:

- (a) the fact that fair value information has not been disclosed for these instruments because their fair value cannot be measured reliably;
- (b) a description of the financial instruments, their carrying amount, and an explanation of why fair value cannot be measured reliably;
- (c) information about the market for the instruments;
- (d) information about whether and how the entity intends to dispose of the financial instruments; and
- (e) if financial instruments whose fair value previously could not be reliably measured are derecognised, that fact, their carrying amount at the time of derecognition, and the amount of gain or loss recognised.

#### NATURE AND EXTENT OF RISKS ARISING FROM FINANCIAL INSTRUMENTS

An entity shall disclose information that enables users of its financial statements to evaluate the nature and extent of risks arising from financial instruments to which the entity is exposed at the end of the reporting period.

The disclosures required by paragraphs 33–42 focus on the risks that arise from financial instruments and how they have been managed. These risks typically include, but are not limited to, credit risk, *liquidity risk* and market risk.

Providing qualitative disclosures in the context of quantitative disclosures enables users to link related disclosures and hence form an overall picture of the nature and extent of risks arising from financial instruments. The interaction between qualitative and quantitative disclosures contributes to disclosure of information in a way that better enables users to evaluate an entity's exposure to risks.

#### *Qualitative disclosures*

For each type of risk arising from financial instruments, an entity shall disclose:

- (a) the exposures to risk and how they arise;
- (b) its objectives, policies and processes for managing the risk and the methods used to measure the risk; and
- (c) any changes in (a) or (b) from the previous period.

#### *Quantitative disclosures*

For each type of risk arising from financial instruments, an entity shall disclose:

- (a) summary quantitative data about its exposure to that risk at the end of the reporting period. This disclosure shall be based on the information provided internally to key management personnel of the entity (as defined in IAS 24 *Related Party Disclosures*), for example the entity's board of directors or chief executive officer.
- (b) the disclosures required by paragraphs 36–42, to the extent not provided in accordance with (a).
- (c) concentrations of risk if not apparent from the disclosures made in accordance with (a) and (b).

## IFRS 7

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

### Ausfallrisiko

- 36 Ein Unternehmen hat für jede Klasse von Finanzinstrumenten Folgendes anzugeben:
- (a) den Betrag, der das maximale Ausfallrisiko, dem das Unternehmen am Ende der Berichtsperiode ausgesetzt ist, am besten darstellt, wobei gehaltene Sicherheiten oder andere Kreditbesicherungen nicht berücksichtigt werden (z. B. Aufrechnungsvereinbarungen, die nicht die Saldierungskriterien gemäß IAS 32 erfüllen); für Finanzinstrumente, deren Buchwert das maximale Ausfallrisiko am besten darstellt, ist diese Angabe nicht vorgeschrieben.
  - (b) in Bezug auf den Betrag, der das maximale Ausfallrisiko am besten darstellt (unabhängig davon, ob er gemäß Buchstabe a angegeben oder vom Buchwert eines Finanzinstruments dargestellt wird), eine Beschreibung des als Sicherheit gehaltenen Sicherungsgegenstandes und anderer Kreditbesicherungen (z. B. Quantifizierung des Umfangs, in dem Sicherheiten und andere Kreditbesicherungen das Ausfallrisiko vermindern).
  - (c) Informationen über die Werthaltigkeit der finanziellen Vermögenswerte, die weder überfällig noch wertgemindert sind.
  - (d) [gestrichen]

*Finanzielle Vermögenswerte, die entweder überfällig oder wertgemindert sind*

- 37 Ein Unternehmen hat für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten Folgendes anzugeben:
- (a) eine Analyse des Alters der finanziellen Vermögenswerte, die zum Ende der Berichtsperiode überfällig, aber nicht wertgemindert sind und
  - (b) eine Analyse der finanziellen Vermögenswerte, für die zum Ende der Berichtsperiode einzeln eine Wertminderung festgestellt wurde, einschließlich der Faktoren, die das Unternehmen bei der Feststellung der Wertminderung berücksichtigt hat.
  - (c) [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 Bilanzstichtag gehaltene Vermögenswerte Folgendes anzugeben:
- (a) Art und Buchwert der Vermögenswerte und
  - (b) für den Fall, dass die Vermögenswerte nicht leicht liquidierbar sind, seine Methoden, um derartige Vermögenswerte zu veräußern oder sie in seinem Geschäftsbetrieb einzusetzen.

### Liquiditätsrisiko

- 39 Ein Unternehmen hat Folgendes vorzulegen:
- (a) eine Fälligkeitsanalyse für nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten (einschließlich bereits zugesagter finanzieller Garantien), die die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten darstellt,
  - (b) Eine Fälligkeitsanalyse für derivative finanzielle Verbindlichkeiten. Bei derivativen finanziellen Verbindlichkeiten, bei denen die vertraglichen Restlaufzeiten für das Verständnis des für die Cashflows festgelegten Zeitbands (siehe Paragraph B11B) wesentlich sind, muss diese Fälligkeitsanalyse die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten darstellen,
  - (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 folgende Angaben zu machen:
- (a) eine Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem ein Unternehmen zum Berichtsstichtag ausgesetzt ist und aus der hervorgeht, wie sich Änderungen der relevanten Risikoparameter, die zu diesem Zeitpunkt für möglich gehalten wurden, auf Periodenergebnis und Eigenkapital ausgewirkt haben würden;
  - (b) die bei der Erstellung der Sensitivitätsanalyse verwendeten Methoden und Annahmen; und
  - (c) Änderungen der verwendeten Methoden und Annahmen im Vergleich zur vorangegangenen Berichtsperiode sowie die Gründe für diese Änderungen.

If the quantitative data disclosed as at the end of the reporting period are unrepresentative of an entity's exposure to risk during the period, an entity shall provide further information that is representative. **35**

### Credit risk

An entity shall disclose by class of financial instrument: **36**

- (a) the amount that best represents its maximum exposure to credit risk at the end of the reporting period without taking account of any collateral held or other credit enhancements (eg netting agreements that do not qualify for offset in accordance with IAS 32); this disclosure is not required for financial instruments whose carrying amount best represents the maximum exposure to credit risk;
- (b) a description of collateral held as security and of other credit enhancements, and their financial effect (eg a quantification of the extent to which collateral and other credit enhancements mitigate credit risk) in respect of the amount that best represents the maximum exposure to credit risk (whether disclosed in accordance with (a) or represented by the carrying amount of a financial instrument);
- (c) information about the credit quality of financial assets that are neither *past due* nor impaired.
- (d) [deleted]

*Financial assets that are either past due or impaired*

An entity shall disclose by class of financial asset: **37**

- (a) an analysis of the age of financial assets that are past due as at the end of the reporting period but not impaired; and
- (b) an analysis of financial assets that are individually determined to be impaired as at the end of the reporting period, including the factors the entity considered in determining that they are impaired.
- (c) [deleted]

*Collateral and other credit enhancements obtained*

When an entity obtains financial or non-financial assets during the period by taking possession of collateral it holds as security or calling on other credit enhancements (eg guarantees), and such assets meet the recognition criteria in other IFRSs, an entity shall disclose for such assets held at the reporting date: **38**

- (a) the nature and carrying amount of the assets; and
- (b) when the assets are not readily convertible into cash, its policies for disposing of such assets or for using them in its operations.

### Liquidity risk

An entity shall disclose: **39**

- (a) a maturity analysis for non-derivative financial liabilities (including issued financial guarantee contracts) that shows the remaining contractual maturities.
- (b) a maturity analysis for derivative financial liabilities. The maturity analysis shall include the remaining contractual maturities for those derivative financial liabilities for which contractual maturities are essential for an understanding of the timing of the cash flows (see paragraph B11B).
- (c) a description of how it manages the liquidity risk inherent in (a) and (b).

### Market risk

*Sensitivity analysis*

Unless an entity complies with paragraph 41, it shall disclose: **40**

- (a) a sensitivity analysis for each type of market risk to which the entity is exposed at the end of the reporting period, showing how profit or loss and equity would have been affected by changes in the relevant risk variable that were reasonably possible at that date;
- (b) the methods and assumptions used in preparing the sensitivity analysis; and
- (c) changes from the previous period in the methods and assumptions used, and the reasons for such changes.

## IFRS 7

- 41 Wenn ein Unternehmen eine Sensitivitätsanalyse, wie eine Value-at-Risk-Analyse, erstellt, die die gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen den Risikoparametern (z. B. Zins- und den Währungsrisiken) widerspiegelt, und diese zur Steuerung der finanziellen Risiken benutzt, 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 der Sensitivitätsanalyse verwendeten Methoden und der Hauptparameter und Annahmen, die der Analyse zugrunde liegen; sowie
  - (b) eine Erläuterung der Ziele der verwendeten Methode 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 Paragraph 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.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 43 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben.
- 44 Wenn ein Unternehmen diesen IFRS auf Geschäftsjahre anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, braucht es für die in den Paragraphen 31–42 geforderten Angaben über Art und Ausmaß der Risiken aus Finanzinstrumenten keine Vergleichsinformationen zu geben.
- 44A Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 20, 21, 23 (c) und (d), 27 (c) und B5 von Anhang B geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 44B In der 2008 geänderten Fassung des IFRS 3 wurde Paragraph 3 (c) gestrichen. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, so ist auch diese Änderung auf die frühere Periode anzuwenden. Die Änderung gilt allerdings nicht für bedingte Gegenleistungen, die sich aus einem Unternehmenszusammenschluss ergeben haben, bei dem der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung von IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) liegt. Eine solche Gegenleistung ist stattdessen nach den Paragraphen 65A–65E der 2010 geänderten Fassung von IFRS 3 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* (im Februar 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 32 und IAS 1) auf eine frühere Periode an, so ist auch die Änderung in Paragraph 3 auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 44D Paragraph 3 (a) wird im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2008 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es diese Tatsache anzugeben und die entsprechenden Änderungen von Paragraph 1 des IAS 28, Paragraph 1 des IAS 31 und Paragraph 4 des IAS 32 (überarbeitet Mai 2008) gleichzeitig anzuwenden. Ein Unternehmen kann die Änderungen prospektiv anwenden.
- 44E Durch *Umgliederung finanzieller Vermögenswerte* (im Oktober 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 39 und IFRS 7) wurde Paragraph 12 geändert und Paragraph 12A hinzugefügt. Diese Änderungen sind ab dem 1. Juli 2008 anzuwenden.
- 44F Durch *Umgliederung finanzieller Vermögenswerte – Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften* (im November 2008 veröffentlichte Änderungen an IAS 39 und IFRS 7) wurde Paragraph 44E geändert. Diese Änderung ist ab dem 1. Juli 2008 anzuwenden.

- If an entity prepares a sensitivity analysis, such as value-at-risk, that reflects interdependencies between risk variables (e.g. interest rates and exchange rates) and uses it to manage financial risks, it may use that sensitivity analysis in place of the analysis specified in paragraph 40. The entity shall also disclose: **41**
- (a) an explanation of the method used in preparing such a sensitivity analysis, and of the main parameters and assumptions underlying the data provided; and
  - (b) an explanation of the objective of the method used and of limitations that may result in the information not fully reflecting the fair value of the assets and liabilities involved.

*Other market risk disclosures*

- When the sensitivity analyses disclosed in accordance with paragraph 40 or 41 are unrepresentative of a risk inherent in a financial instrument (for example because the year-end exposure does not reflect the exposure during the year), the entity shall disclose that fact and the reason it believes the sensitivity analyses are unrepresentative. **42**

**EFFECTIVE DATE AND TRANSITION**

- An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2007. Earlier application is encouraged. If an entity applies this IFRS for an earlier period, it shall disclose that fact. **43**

- If an entity applies this IFRS for annual periods beginning before 1 January 2006, it need not present comparative information for the disclosures required by paragraphs 31–42 about the nature and extent of risks arising from financial instruments. **44**

- IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 20, 21, 23 (c) and (d), 27 (c) and B5 of Appendix B. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. **44A**

- IFRS 3 (as revised in 2008) deleted paragraph 3 (c). An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendment shall also be applied for that earlier period. However, the amendment does not apply to contingent consideration that arose from a business combination for which the acquisition date preceded the application of IFRS 3 (revised 2008). Instead, an entity shall account for such consideration in accordance with paragraphs 65A–65E of IFRS 3 (as amended in 2010).** **44B**

- An entity shall apply the amendment in paragraph 3 for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies *Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* (Amendments to IAS 32 and IAS 1), issued in February 2008, for an earlier period, the amendment in paragraph 3 shall be applied for that earlier period. **44C**

- Paragraph 3 (a) was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact and apply for that earlier period the amendments to paragraph 1 of IAS 28, paragraph 1 of IAS 31 and paragraph 4 of IAS 32 issued in May 2008. An entity is permitted to apply the amendment prospectively. **44D**

- Reclassification of Financial Assets* (Amendments to IAS 39 and IFRS 7), issued in October 2008, amended paragraph 12 and added paragraph 12A. An entity shall apply those amendments on or after 1 July 2008. **44E**

- Reclassification of Financial Assets — Effective Date and Transition* (Amendments to IAS 39 and IFRS 7), issued in November 2008, amended paragraph 44E. An entity shall apply that amendment on or after 1 July 2008. **44F**



## IFRS 7

- 44G** Durch *Verbesserte Angaben zu Finanzinstrumenten* (im März 2009 veröffentlichte Änderungen an IFRS 7) wurden die Paragraphen 27, 39 und B11 geändert und die Paragraphen 27A, 27B, B10A und B11A–B11F hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Die durch die Änderungen vorgeschriebenen Angaben müssen nicht vorgelegt werden für
- (a) Jahres- oder Zwischenperioden, einschließlich Bilanzen, die innerhalb einer jährlichen Vergleichsperiode, die vor dem 31. Dezember 2009 endet, gezeigt werden, oder
  - (b) Bilanzen, deren früheste Vergleichsperiode vor dem 31. Dezember 2009 beginnt.
- Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Berichtsperiode an, hat es dies anzugeben.<sup>1</sup>
- 44K** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten Verbesserungen an den IFRS wurde Paragraph 44B geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 44L** Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurden Paragraph 32A eingefügt und die Paragraphen 34 und 36–38 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

## RÜCKNAHME VON IAS 30

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

---

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

## IFRS 7

*Improving Disclosures about Financial Instruments* (Amendments to IFRS 7), issued in March 2009, amended paragraphs 27, 39 and B11 and added paragraphs 27A, 27B, B10A and B11A—B11F. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. An entity need not provide the disclosures required by the amendments for:

- (a) any annual or interim period, including any statement of financial position, presented within an annual comparative period ending before 31 December 2009, or
- (b) any statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period as at a date before 31 December 2009.

Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact<sup>1</sup>.

Paragraph 44B was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. **44K**

*Improvements to IFRSs* issued in May 2010 added paragraph 32A and amended paragraphs 34 and 36–38. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2011. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **44L**

## WITHDRAWAL OF IAS 30

This IFRS supersedes IAS 30 *Disclosures in the financial statements of banks and similar financial institutions*. **45**

---

<sup>1</sup> Paragraph 44G was amended as a consequence of *Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosures for First-time Adopters* (Amendment to IFRS 1) issued in January 2010. The Board amended paragraph 44G to clarify its conclusions and intended transition for *Improving Disclosures about Financial Instruments* (Amendments to IFRS 7).

## BESCHLUSS

- 5 Ein Unternehmen hat Paragraph 13 von IAS 18 anzuwenden und Prämiegutschriften als einzelne abgrenzbare Bestandteile des bzw. der Verkaufsgeschäft(e) zu bilanzieren, bei dem bzw. denen sie gewährt wurden („ursprünglicher Verkauf“). Der beizulegende Zeitwert der erhaltenen oder zu erhaltenden Gegenleistung aus dem ursprünglichen Verkauf ist zwischen den Prämiegutschriften und den anderen Bestandteilen des Geschäftsvorfalles aufzuteilen.
- 6 Der Teil der Gegenleistung, der den Prämiegutschriften zugeordnet wird, ist zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, d. h. mit dem Betrag, für den die Prämiegutschriften separat hätten verkauft werden können.
- 7 Stellt das Unternehmen die Prämien selbst bereit, ist der den Prämiegutschriften zugerechnete Teil der Gegenleistung erst dann als Ertrag zu erfassen, wenn die Gutschriften eingelöst werden und das Unternehmen seine Verpflichtung zur Aushändigung der Prämien erfüllt hat. Die Höhe des erfassten Ertrags richtet sich nach der Anzahl der Prämiegutschriften, die gegen Prämien eingelöst wurden, in Relation zur Gesamtzahl der voraussichtlich einzulösenden Gutschriften.
- 8 Werden die Prämien durch Dritte bereitgestellt, hat das Unternehmen zu prüfen, ob es die den Prämiegutschriften zugeordnete Gegenleistung auf eigene Rechnung (d. h. Auftraggeber) oder im Auftrag der anderen Partei (d. h. als Vermittler für diese Partei) vereinnahmt.
  - (a) Wenn das Unternehmen die Gegenleistung im Auftrag eines Dritten vereinnahmt,
    - (i) bestimmt es seinen Ertrag als den ihm verbleibenden Nettobetrag, d. h. die Differenz zwischen der den Prämiegutschriften zugeordneten Gegenleistung und dem Betrag, den es an den Dritten für die Bereitstellung der Prämien zahlen muss; und
    - (ii) erfasst es diesen Nettobetrag dann als Ertrag, wenn beim Dritten die Verpflichtung zur Lieferung der Prämien und der Anspruch auf eine entsprechende Gegenleistung entstanden ist. Dies kann zeitgleich mit der Gewährung der Prämiegutschriften geschehen. Steht es dem Kunden frei, die Prämiegutschriften beim Unternehmen oder beim Dritten einzulösen, ist dies unter Umständen nur dann der Fall, wenn der Kunde sich für eine Einlösung bei einem Dritten entscheidet.
  - (b) Vereinnahmt das Unternehmen die Gegenleistung auf eigene Rechnung, bestimmt es seinen Ertrag als Bruttobetrag der den Prämiegutschriften zugeordneten Gegenleistung und erfasst diesen Ertrag, wenn es seine Verpflichtungen in Bezug auf die Prämien erfüllt hat.
- 9 Wenn erwartet wird, dass zu irgendeinem Zeitpunkt die unvermeidbaren Kosten für die Erfüllung der Verpflichtungen zur Lieferung der Prämien die erhaltene oder zu erhaltende Gegenleistung übersteigen (d. h. die Gegenleistung, die den Prämiegutschriften beim ursprünglichen Verkauf zugerechnet wurde, aber noch nicht als Ertrag erfasst wurde, zuzüglich einer etwaigen weiteren zu erhaltenden Gegenleistung bei Einlösung der Prämiegutschriften durch den Kunden), liegt für das Unternehmen ein belastender Vertrag vor. Für den Unterschiedsbetrag ist eine Verbindlichkeit gemäß IAS 37 anzusetzen. Der Ansatz einer solchen Verbindlichkeit kann notwendig werden, wenn die voraussichtlichen Kosten für die Bereitstellung der Prämien steigen, etwa weil das Unternehmen seine Erwartungen hinsichtlich der Anzahl künftig einzulösender Prämiegutschriften revidiert.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 10 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2008 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Juli 2008 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 10A Durch die im Mai 2010 veröffentlichten *Verbesserungen an den IFRS* wurde Paragraph AG2 geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 11 Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

## CONSENSUS

An entity shall apply paragraph 13 of IAS 18 and account for award credits as a separately identifiable component of the sales transaction(s) in which they are granted (the 'initial sale'). The fair value of the consideration received or receivable in respect of the initial sale shall be allocated between the award credits and the other components of the sale. **5**

The consideration allocated to the award credits shall be measured by reference to their fair value, i.e. the amount for which the award credits could be sold separately. **6**

If the entity supplies the awards itself, it shall recognise the consideration allocated to award credits as revenue when award credits are redeemed and it fulfils its obligations to supply awards. The amount of revenue recognised shall be based on the number of award credits that have been redeemed in exchange for awards, relative to the total number expected to be redeemed. **7**

If a third party supplies the awards, the entity shall assess whether it is collecting the consideration allocated to the award credits on its own account (ie as the principal in the transaction) or on behalf of the third party (ie as an agent for the third party). **8**

(a) If the entity is collecting the consideration on behalf of the third party, it shall:

(i) measure its revenue as the net amount retained on its own account, i.e. the difference between the consideration allocated to the award credits and the amount payable to the third party for supplying the awards; and

(ii) recognise this net amount as revenue when the third party becomes obliged to supply the awards and entitled to receive consideration for doing so. These events may occur as soon as the award credits are granted. Alternatively, if the customer can choose to claim awards from either the entity or a third party, these events may occur only when the customer chooses to claim awards from the third party.

(b) If the entity is collecting the consideration on its own account, it shall measure its revenue as the gross consideration allocated to the award credits and recognise the revenue when it fulfils its obligations in respect of the awards.

If at any time the unavoidable costs of meeting the obligations to supply the awards are expected to exceed the consideration received and receivable for them (ie the consideration allocated to the award credits at the time of the initial sale that has not yet been recognised as revenue plus any further consideration receivable when the customer redeems the award credits), the entity has onerous contracts. A liability shall be recognised for the excess in accordance with IAS 37. The need to recognise such a liability could arise if the expected costs of supplying awards increase, for example if the entity revises its expectations about the number of award credits that will be redeemed. **9**

## EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this Interpretation for annual periods beginning on or after 1 July 2008. Earlier application is permitted. If an entity applies the Interpretation for a period beginning before 1 July 2008, it shall disclose that fact. **10**

Paragraph AG2 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2010. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2011. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **10A**

Changes in accounting policy shall be accounted for in accordance with IAS 8. **11**

## Anhang

### Anleitungen zur Anwendung

Dieser Anhang ist Bestandteil der Interpretation.

#### Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes von Prämiegutschriften

- A1** Paragraph 6 des Beschlusses schreibt vor, dass der Teil der Gegenleistung, der den Prämiegutschriften zugeordnet wird, zu deren beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist, d. h. mit dem Betrag, für den die Prämiegutschriften separat hätten verkauft werden können. Wenn der beizulegende Zeitwert nicht direkt beobachtbar ist, muss er geschätzt werden.
- A2** Ein Unternehmen kann den beizulegenden Zeitwert von Prämiegutschriften anhand des beizulegenden Zeitwertes der Prämien schätzen, gegen die sie eingelöst werden können. Der beizulegende Zeitwert der Prämiegutschriften trägt gegebenenfalls Folgendem Rechnung:
- (a) der Höhe der Nachlässe oder Anreize, die Kunden angeboten würden, die keine Prämiegutschriften aus einem ursprünglichen Verkauf erworben haben, und
  - (b) dem Anteil der Prämiegutschriften, die von Kunden voraussichtlich nicht eingelöst werden.
- Wenn Kunden verschiedene Prämien zur Auswahl stehen, spiegelt der beizulegende Zeitwert der Prämiegutschriften die beizulegenden Zeitwerte der angebotenen Prämien wider, die im Verhältnis zur erwarteten Häufigkeit gewichtet werden, mit der Kunden die einzelnen Prämien wählen.
- A3** In einigen Fällen können andere Schätzungsmethoden verfügbar sein. Wenn beispielsweise ein Dritter die Prämien liefert und vom Unternehmen für jede gewährte Prämiegutschrift bezahlt wird, könnte der beizulegende Zeitwert der Prämiegutschriften anhand des an den Dritten gezahlten Betrags zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge geschätzt werden. Die Auswahl und Anwendung einer Schätzmethode, die den Anforderungen von Paragraph 6 des Beschlusses genügt und unter den jeweiligen Umständen am angemessensten ist, erfordert eine Ermessensentscheidung.

## Appendix

### Application guidance

This appendix is an integral part of the Interpretation.

#### Measuring the fair value of award credits

Paragraph 6 of the consensus requires the consideration allocated to award credits to be measured by reference to their fair value, i.e. the amount for which the award credits could be sold separately. If the fair value is not directly observable, it must be estimated. **AG1**

An entity may estimate the fair value of award credits by reference to the fair value of the awards for which they could be redeemed. The fair value of the award credits takes into account, as appropriate: **AG2**

(a) the amount of the discounts or incentives that would otherwise be offered to customers who have not earned award credits from an initial sale; and

(b) the proportion of award credits that are not expected to be redeemed by customers.

If customers can choose from a range of different awards, the fair value of the award credits will reflect the fair values of the range of available awards, weighted in proportion to the frequency with which each award is expected to be selected.

In some circumstances, other estimation techniques may be available. For example, if a third party will supply the awards and the entity pays the third party for each award credit it grants, it could estimate the fair value of the award credits by reference to the amount it pays the third party, adding a reasonable profit margin. Judgement is required to select and apply the estimation technique that satisfies the requirements of paragraph 6 of the consensus and is most appropriate in the circumstances. **AG3**