

# INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD

## 8

Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses  
Basis of Preparation of Financial Statements

# INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8

## Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1-2
Anwendungsbereich	3-4
Definitionen	5-6
Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses – Allgemeines	6A-6N
Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds und Übereinstimmung mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards	6A-6J
Unternehmensfortführung	6K-6L
Konzept der Periodenabgrenzung	6M-6N
Rechnungslegungsmethoden	7-31
Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden	7-12
Stetigkeit der Rechnungslegungsmethoden	13
Änderungen von Rechnungslegungsmethoden	14-31I
Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden	19-27
Rückwirkende Anwendung	22
Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung	23-27
Angaben	27A-31I
Angabe der Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden	27A-27I
Angabe von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden	28-31
Angabe von Quellen von Schätzungsunsicherheiten	31A-31I
Rechnungslegungsbezogene Schätzungen	32-40
Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	34-40
Anwendung von Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	36-38
Angaben	39-40
Fehler	41-49
Einschränkungen bei rückwirkender Berichtigung	43-48
Angaben von Fehlern aus früheren Perioden	49
Undurchführbarkeit hinsichtlich rückwirkender Anwendung und rückwirkender Berichtigung	50-53
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	54-54J
Rücknahme anderer Verlautbarungen	55-56

### ZIELSETZUNG

- 1 Ziel dieses Standards ist es, die Relevanz und Zuverlässigkeit des Abschlusses eines Unternehmens sowie die Vergleichbarkeit der Abschlüsse eines Unternehmens im Zeitablauf sowie mit den Abschlüssen anderer Unternehmen durch das Vorschreiben der Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses zu verbessern; dies umfasst:
  - (a) Allgemeines,
  - (b) die Kriterien für die Auswahl, Änderung und Angabe von Rechnungslegungsmethoden und
  - (c) die Bilanzierungsweise und die Angabe von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Korrekturen von Fehlern.
- 2 [gestrichen]

### ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Dieser Standard ist bei der Bestimmung der Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses, einschließlich der Auswahl und Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, sowie zur Bilanzierung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden.
- 3A IAS 34 Zwischenberichterstattung enthält die Vorschriften für Darstellung und Angaben in verkürzten Zwischenabschlüssen. Die Paragraphen 6A-6N dieses Standards sind auch auf solche Zwischenabschlüsse anzuwenden.
- 4 Die steuerlichen Auswirkungen der Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden und von rückwirkenden Anpassungen zur Umsetzung der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden werden nach IAS 12 *Ertragsteuern* bilanziert und angegeben.

### DEFINITIONEN

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

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

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

*IFRS-Rechnungslegungsstandards* sind vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegebene Rechnungslegungsstandards. Sie umfassen:

  - (a) International Financial Reporting Standards,
  - (b) International Accounting Standards,
  - (c) IFRIC-Interpretationen und

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8

### Basis of Preparation of Financial Statements

SUMMARY	Paragraphs
Objective	1–2
Scope	3–4
Definitions	5–6
Basis of preparation—General matters	6A–6N
Fair presentation and compliance with IFRS Accounting Standards	6A–6J
Going concern	6K–6L
Accrual basis of accounting	6M–6N
Accounting policies	7–31I
Selection and application of accounting policies	7–12
Consistency of accounting policies	13
Changes in accounting policies	14–31I
Applying changes in accounting policies	19–27
Retrospective application	22
Limitations on retrospective application	23–27
Disclosure	27A–31I
Disclosure of selection and application of accounting policies	27A–27I
Disclosure of changes in accounting policies	28–31
Disclosure of sources of estimation uncertainty	31A–31I
Accounting estimates	32–40
Changes in accounting estimates	34–40
Applying changes in accounting estimates	36–38
Disclosure	39–40
Errors	41–49
Limitations on retrospective restatement	43–48
Disclosure of prior period errors	49
Impracticability in respect of retrospective application and retrospective restatement	50–53
Effective date and transition	54–54J
Withdrawal of other pronouncements	55–56

### OBJECTIVE

The objective of this Standard is to enhance the relevance and reliability of an entity's financial statements, and the comparability of those financial statements over time and with financial statements of other entities, by prescribing the basis of preparation of financial statements which includes:

- (a) general matters;
- (b) the criteria for selecting, changing and disclosing accounting policies; and
- (c) the accounting treatment and disclosure of changes in accounting policies, changes in accounting estimates and corrections of errors.

[Deleted]

### SCOPE

**This Standard shall be applied in determining the basis of preparation of financial statements, including selecting and applying accounting policies, and accounting for changes in accounting policies, changes in accounting estimates and corrections of prior period errors.**

IAS 34 *Interim Financial Reporting* sets out the requirements for the presentation and disclosure of condensed interim financial statements. Paragraphs 6A–6N of this Standard also apply to such interim financial statements.

The tax effects of corrections of prior period errors and of retrospective adjustments made to apply changes in accounting policies are accounted for and disclosed in accordance with IAS 12 *Income taxes*.

### DEFINITIONS

**The following terms are used in this Standard with the meanings specified:**

*Accounting policies* are the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements.

*Accounting estimates* are monetary amounts in financial statements that are subject to measurement uncertainty.

A *change in accounting estimate* is an adjustment of the carrying amount of an asset or a liability, or the amount of the periodic consumption of an asset, that results from the assessment of the present status of, and expected future benefits and obligations associated with, assets and liabilities. Changes in accounting estimates result from new information or new developments and, accordingly, are not corrections of errors.

*IFRS Accounting Standards* are accounting standards issued by the International Accounting Standards Board. They comprise:

(d) SIC-Interpretationen.

Die IFRS-Rechnungslegungsstandards wurden zuvor als International Financial Reporting Standards, IFRS bzw. IFRS-Standards bezeichnet.

Der Begriff *Wesentliche Informationen* ist in Anhang A von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* definiert. In diesem Standard wird der Begriff „wesentlich“ mit derselben Bedeutung verwendet.

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

- (a) zu dem Zeitpunkt, zu dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung freigegeben wurden, zur Verfügung standen, und
- (b) den Erwartungen zufolge hätten eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt werden müssen.

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

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

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

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

- (a) die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung bzw. rückwirkenden Berichtigung nicht zu ermitteln sind,
- (b) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Berichtigung Annahmen über die mögliche Absicht des Managements in der entsprechenden Periode erfordert oder
- (c) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Berichtigung umfangreiche Schätzungen der Beträge erforderlich macht und es unmöglich ist, objektiv die Informationen aus diesen Schätzungen, die
  - (i) einen Anhaltspunkt für die Umstände vermitteln, die zu dem Zeitpunkt/den Zeitpunkten bestanden, zu dem/denen die entsprechenden Beträge zu erfassen, zu bewerten oder anzugeben sind, und
  - (ii) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung freigegeben wurde, von sonstigen Informationen zu unterscheiden.

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

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

6 [gestrichen]

## GRUNDLAGEN DER AUFSTELLUNG DES ABSCHLUSSES – ALLGEMEINES

### Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds und Übereinstimmung mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards

- 6A Abschlüsse haben die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Zahlungsströme eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung erfordert, dass ein getreues Bild der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle sowie der sonstigen Ereignisse und Bedingungen gemäß den im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* (Rahmenkonzept) enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen vermittelt wird. Die Anwendung der IFRS, gegebenenfalls um zusätzliche Angaben ergänzt, führt annahmegemäß zu Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.
- 6B Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards in Einklang steht, hat dies in einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung der Übereinstimmung im Anhang anzugeben. Ein Unternehmen darf einen Abschluss nur dann als mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards übereinstimmend bezeichnen, wenn er sämtliche Vorschriften der IFRS-Rechnungslegungsstandards erfüllt.
- 6C Unter nahezu allen Umständen wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild durch Übereinstimmung mit den anzuwendenden IFRS erreicht. Um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, hat ein Unternehmen außerdem Folgendes zu leisten:
  - (a) Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden gemäß diesem Standard. In diesem Standard ist eine Hierarchie der maßgeblichen Leitlinien aufgeführt, die das Management beim Fehlen eines spezifischen IFRS für einen Posten berücksichtigt,
  - (b) Darstellung von Informationen, einschließlich der Rechnungslegungsmethoden, auf eine Weise, die zu relevanten, verlässlichen, vergleichbaren und verständlichen Informationen führt,
  - (c) Bereitstellung zusätzlicher Angaben, wenn die Einhaltung der spezifischen IFRS-Vorschriften allein nicht ausreicht, um die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle sowie sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verstehen zu können.
- 6D Die Anwendung ungeeigneter Rechnungslegungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Methoden noch durch Anhangangaben oder zusätzliche Erläuterungen behoben werden.
- 6E In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde, hat ein Unternehmen unter Beachtung der Vorgaben des Paragraphen 6F von dieser Vorschrift abzuweichen, sofern die geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen eine solche Abweichung erfordern oder ansonsten nicht untersagen.
- 6F Weicht ein Unternehmen von einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift gemäß Paragraph 6E ab, hat es Folgendes anzugeben:
  - (a) dass das Management zu dem Ergebnis gekommen ist, dass der Abschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die

- (a) International Financial Reporting Standards;
- (b) International Accounting Standards;
- (c) IFRIC Interpretations; and
- (d) SIC Interpretations.

IFRS Accounting Standards were previously known as International Financial Reporting Standards, IFRS, IFRSs and IFRS Standards.

*Material information* is defined in Appendix A of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*. Material is used in this Standard with the same meaning.

*Prior period errors* are omissions from, and misstatements in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that:

- (a) was available when financial statements for those periods were authorised for issue; and
- (b) could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the preparation and presentation of those financial statements.

Such errors include the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying accounting policies, oversights or misinterpretations of facts, and fraud.

*Retrospective application* is applying a new accounting policy to transactions, other events and conditions as if that policy had always been applied.

*Retrospective restatement* is correcting the recognition, measurement and disclosure of amounts of elements of financial statements as if a prior period error had never occurred.

*Impracticable* Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so. For a particular prior period, it is impracticable to apply a change in an accounting policy retrospectively or to make a retrospective restatement to correct an error if:

- (a) the effects of the retrospective application or retrospective restatement are not determinable;
- (b) the retrospective application or retrospective restatement requires assumptions about what management's intent would have been in that period; or
- (c) the retrospective application or retrospective restatement requires significant estimates of amounts and it is impossible to distinguish objectively information about those estimates that:
  - (i) provides evidence of circumstances that existed on the date(s) as at which those amounts are to be recognised, measured or disclosed; and
  - (ii) would have been available when the financial statements for that prior period were authorised for issue; from other information.

*Prospective application* of a change in accounting policy and of recognising the effect of a change in an accounting estimate, respectively, are:

- (a) applying the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date as at which the policy is changed; and
- (b) recognising the effect of the change in the accounting estimate in the current and future periods affected by the change.

[Deleted]

6

## BASIS OF PREPARATION—GENERAL MATTERS

### Fair presentation and compliance with IFRS Accounting Standards

Financial statements shall present fairly the financial position, financial performance and cash flows of an entity. Fair presentation requires the faithful representation of the effects of transactions, other events and conditions in accordance with the definitions and recognition criteria for assets, liabilities, income and expenses set out in the *Conceptual Framework for Financial Reporting (Conceptual Framework)*. The application of IFRSs, with additional disclosure when necessary, is presumed to result in financial statements that achieve a fair presentation.

6A

An entity whose financial statements comply with IFRS Accounting Standards shall make an explicit and unreserved statement of such compliance in the notes. An entity shall not describe financial statements as complying with IFRS Accounting Standards unless they comply with all the requirements of IFRS Accounting Standards.

6B

In virtually all circumstances, an entity achieves a fair presentation by compliance with applicable IFRSs. A fair presentation also requires an entity:

6C

- (a) to select and apply accounting policies in accordance with this Standard. This Standard sets out a hierarchy of authoritative guidance that management considers in the absence of an IFRS that specifically applies to an item.
- (b) to present information, including accounting policies, in a manner that provides relevant, reliable, comparable and understandable information.
- (c) to provide additional disclosures when compliance with the specific requirements in IFRSs is insufficient to enable users to understand the impact of particular transactions, other events and conditions on the entity's financial position and financial performance.

An entity cannot rectify inappropriate accounting policies either by disclosure of the accounting policies used or by notes or explanatory material.

6D

In the extremely rare circumstances in which management concludes that compliance with a requirement in an IFRS would be so misleading that it would conflict with the objective of financial statements set out in the *Conceptual Framework*, the entity shall depart from that requirement in the manner set out in paragraph 6F if the relevant regulatory framework requires, or otherwise does not prohibit, such a departure.

6E

When an entity departs from a requirement of an IFRS in accordance with paragraph 6E, it shall disclose:

6F

- (a) that management has concluded that the financial statements present fairly the entity's financial position, financial performance and

- Zahlungsströme des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt,
- (b) dass es die anzuwendenden IFRS befolgt hat, aber von einer bestimmten Vorschrift abgewichen ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln,
  - (c) die Bezeichnung des IFRS, von dem das Unternehmen abgewichen ist, die Art der Abweichung einschließlich der Bilanzierungsweise, die der IFRS erfordern würde, den Grund, warum diese Bilanzierungsweise unter den gegebenen Umständen so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit der im *Rahmenkonzept* dargestellten Zielsetzung des Abschlusses führen würde, und die Bilanzierungsweise, die angewandt wurde, und
  - (d) für jede dargestellte Periode die finanziellen Auswirkungen der Abweichung auf jeden Abschlussposten, der bei Einhaltung der Vorschrift ausgewiesen worden wäre.
- 6G Ist ein Unternehmen in einer früheren Periode von einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift abgewichen und wirkt sich eine solche Abweichung auf Beträge im Abschluss der aktuellen Periode aus, sind die in den Paragraphen 6F (c)–6F (d) vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- 6H Paragraph 6G gilt beispielsweise dann, wenn ein Unternehmen in einer früheren Periode bei der Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden von einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift abgewichen ist, und zwar so, dass sich aufgrund der Abweichung die Bewertung der Vermögenswerte und der Schulden ändert, die im Abschluss des Unternehmens für die aktuelle Periode ausgewiesen sind.
- 6I In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem IFRS enthaltenen Vorschrift so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde, die geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen aber ein Abweichen von der Vorschrift verbieten, hat das Unternehmen die für irreführend erachteten Aspekte bestmöglich zu verringern, indem es Folgendes angibt:
- (a) die Bezeichnung des betreffenden IFRS, die Art der Vorschrift und den Grund, warum die Einhaltung der Vorschrift unter den gegebenen Umständen so irreführend ist, dass sie nach Ansicht des Managements zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führt, und
  - (b) für jede dargestellte Periode die Anpassungen, die nach Ansicht des Managements bei jedem Posten im Abschluss zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds erforderlich wären.
- 6J Zwischen einer einzelnen Information und der Zielsetzung des Abschlusses besteht dann ein Konflikt im Sinne der Paragraphen 6E–6I, wenn diese Information kein so getreues Bild der Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse und Bedingungen vermittelt, wie sie es entweder vorgibt oder es vernünftigerweise zu erwarten ist, und sie folglich die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen dürfte. Bei der Prüfung, ob die Einhaltung einer bestimmten Vorschrift in einem IFRS so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde, berücksichtigt das Management,
- (a) warum der Zweck des Abschlusses unter den gegebenen Umständen nicht erreicht wird und
  - (b) wie sich die besonderen Umstände des Unternehmens von denen anderer Unternehmen, die die Vorschrift einhalten, unterscheiden. Wenn andere Unternehmen unter ähnlichen Umständen die Vorschrift einhalten, gilt die widerlegbare Vermutung, dass die Einhaltung der Vorschrift durch das Unternehmen nicht so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* dargestellten Zweck des Abschlusses führen würde.

### Unternehmensfortführung

- 6K Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Ein Abschluss ist so lange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen oder das Geschäft einzustellen, oder bis das Management keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. Wenn dem Management bei seiner Einschätzung wesentliche Unsicherheiten bekannt sind, die sich auf Ereignisse oder Bedingungen beziehen und die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seines Geschäftsbetriebs aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Wird der Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache zusammen mit den Grundlagen, auf denen der Abschluss basiert, und dem Grund, warum nicht von einer Fortführung des Unternehmens ausgegangen wird, anzugeben.
- 6L Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, zieht das Management sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht, die mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist. Der Umfang der Berücksichtigung ist von den Gegebenheiten jedes einzelnen Sachverhalts abhängig. Verfügte ein Unternehmen in der Vergangenheit über einen rentablen Geschäftsbetrieb und hat es schnellen Zugriff auf Finanzquellen, kann es ohne eine detaillierte Analyse die Schlussfolgerung ziehen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung als Grundlage der Rechnungslegung angemessen ist. In anderen Fällen wird das Management zahlreiche Faktoren im Zusammenhang mit der derzeitigen und künftigen Rentabilität, Schuldentilgungsplänen und potenziellen Refinanzierungsquellen berücksichtigen müssen, um festzustellen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist.

### Konzept der Periodenabgrenzung

- 6M Ein Unternehmen hat seinen Abschluss, mit Ausnahme der Kapitalflussrechnung, nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen.
- 6N Wird der Abschluss nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt, sind Posten dann als Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen (die Bestandteile des Abschlusses) zu erfassen, wenn sie die im *Rahmenkonzept* für die betreffenden Elemente enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen.

## RECHNUNGSLEGUNGSMETHODEN

### Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden

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

cash flows;

- (b) that it has complied with applicable IFRSs, except that it has departed from a particular requirement to achieve a fair presentation;
- (c) the title of the IFRS from which the entity has departed, the nature of the departure, including the treatment that the IFRS would require, the reason why that treatment would be so misleading in the circumstances that it would conflict with the objective of financial statements set out in the *Conceptual Framework*, and the treatment adopted; and
- (d) for each period presented, the financial effect of the departure on each item in the financial statements that would have been reported in complying with the requirement.

When an entity has departed from a requirement of an IFRS in a prior period, and that departure affects the amounts recognised in the financial statements for the current period, it shall make the disclosures set out in paragraphs 6F (c)–6F (d). 6G

Paragraph 6G applies, for example, when an entity departed in a prior period from a requirement in an IFRS for the measurement of assets or liabilities and that departure affects the measurement of changes in assets and liabilities recognised in the current period's financial statements. 6H

In the extremely rare circumstances in which management concludes that compliance with a requirement in an IFRS would be so misleading that it would conflict with the objective of financial statements set out in the *Conceptual Framework*, but the relevant regulatory framework prohibits departure from the requirement, the entity shall, to the maximum extent possible, reduce the perceived misleading aspects of compliance by disclosing: 6I

- (a) the title of the IFRS in question, the nature of the requirement, and the reason why management has concluded that complying with that requirement is so misleading in the circumstances that it conflicts with the objective of financial statements set out in the *Conceptual Framework*; and
- (b) for each period presented, the adjustments to each item in the financial statements that management has concluded would be necessary to achieve a fair presentation.

For the purpose of paragraphs 6E–6I, an item of information would conflict with the objective of financial statements when it does not represent faithfully the transactions, other events and conditions that it either purports to represent or could reasonably be expected to represent and, consequently, it would be likely to influence economic decisions made by users of financial statements. When assessing whether complying with a specific requirement in an IFRS would be so misleading that it would conflict with the objective of financial statements set out in the *Conceptual Framework*, management considers: 6J

- (a) why the objective of financial statements is not achieved in the particular circumstances; and
- (b) how the entity's circumstances differ from those of other entities that comply with the requirement. If other entities in similar circumstances comply with the requirement, there is a rebuttable presumption that the entity's compliance with the requirement would not be so misleading that it would conflict with the objective of financial statements set out in the *Conceptual Framework*.

### Going concern

When preparing financial statements, management shall make an assessment of an entity's ability to continue as a going concern. An entity shall prepare financial statements on a going concern basis unless management either intends to liquidate the entity or to cease trading, or has no realistic alternative but to do so. When management is aware, in making its assessment, of material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern, the entity shall disclose those uncertainties. When an entity does not prepare financial statements on a going concern basis, it shall disclose that fact, together with the basis on which it prepared the financial statements and the reason why the entity is not regarded as a going concern. 6K

In assessing whether the going concern assumption is appropriate, management takes into account all available information about the future, which is at least, but is not limited to, twelve months from the end of the reporting period. The degree of consideration depends on the facts in each case. When an entity has a history of profitable operations and ready access to financial resources, the entity may reach a conclusion that the going concern basis of accounting is appropriate without detailed analysis. In other cases, management may need to consider a wide range of factors relating to current and expected profitability, debt repayment schedules and potential sources of replacement financing before it can satisfy itself that the going concern basis is appropriate. 6L

### Accrual basis of accounting

An entity shall prepare its financial statements, except for cash flow information, using the accrual basis of accounting. 6M

When the accrual basis of accounting is used, an entity recognises items as assets, liabilities, equity, income and expenses (the elements of financial statements) when they satisfy the definitions and recognition criteria for those elements in the *Conceptual Framework*. 6N

## ACCOUNTING POLICIES

### Selection and application of accounting policies

When an IFRS specifically applies to a transaction, other event or condition, the accounting policy or policies applied to that item shall be determined by applying the IFRS. 7

IFRSs set out accounting policies that the IASB has concluded result in financial statements containing relevant and reliable information about the transactions, other events and conditions to which they apply. Those policies need not be applied when the effect of applying them is immaterial. However, it is inappropriate to make, or leave uncorrected, immaterial departures from IFRSs to achieve a particular 8

Abweichungen von den IFRS vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder der Zahlungsströme eines Unternehmens zu erzielen.

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

#### Stetigkeit der Rechnungslegungsmethoden

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

#### Änderungen von Rechnungslegungsmethoden

- 14 Ein Unternehmen darf eine Rechnungslegungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung
  - (a) aufgrund eines IFRS erforderlich ist oder
  - (b) dazu führt, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder die Zahlungsströme des Unternehmens vermittelt.
- 15 Die Adressaten der Abschlüsse müssen in der Lage sein, die Abschlüsse eines Unternehmens im Zeitablauf vergleichen zu können, um Tendenzen in der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Zahlungsströme zu erkennen. Daher sind in jeder Periode und von einer Periode auf die nächste stets dieselben Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, es sei denn, die Änderung einer Rechnungslegungsmethode entspricht einem der in Paragraph 14 aufgeführten Kriterien.
- 16 Die folgenden Fälle sind keine Änderung der Rechnungslegungsmethoden:
  - (a) die Anwendung einer Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die sich grundsätzlich von früheren Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen oder Bedingungen unterscheiden, und
  - (b) die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren.
- 17 Die erstmalige Anwendung einer Methode zur Neubewertung von Vermögenswerten nach IAS 16 *Sachanlagen* oder IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* ist eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode, die als Neubewertung im Rahmen des IAS 16 bzw. IAS 38 und nicht nach Maßgabe dieses Standards zu behandeln ist.
- 18 Die Paragraphen 19–31 finden auf die im Paragraphen 17 beschriebene Änderung der Rechnungslegungsmethode keine Anwendung.

#### Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden

- 19 Vorbehaltlich Paragraph 23 gilt Folgendes:
  - (a) Ein Unternehmen hat eine Änderung der Rechnungslegungsmethode aus der erstmaligen Anwendung eines IFRS nach den ggf. bestehenden spezifischen Übergangsvorschriften für den IFRS zu bilanzieren und
  - (b) sofern ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode nach erstmaliger Anwendung eines IFRS ändert, der keine spezifischen Übergangsvorschriften zur entsprechenden Änderung enthält, oder aber die Rechnungslegungsmethode freiwillig ändert, so hat es die Änderung rückwirkend anzuwenden.
- 20 Im Sinne dieses Standards handelt es sich bei einer frühzeitigen Anwendung eines IFRS nicht um eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode.
- 21 Bei Fehlen eines IFRS, der sich ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall, ein sonstiges Ereignis oder eine Bedingung bezieht, kann das Management nach Paragraph 12 eine Rechnungslegungsmethode nach den jüngsten Verlautbarungen anderer Standardisierungsgremien anwenden, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards einsetzen. Falls das Unternehmen sich nach einer Änderung einer derartigen Verlautbarung dafür entscheidet, eine Rechnungslegungsmethode zu ändern, so ist diese Änderung als freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode zu bilanzieren und anzugeben.



presentation of an entity's financial position, financial performance or cash flows.

IFRSs are accompanied by guidance to assist entities in applying their requirements. All such guidance states whether it is an integral part of IFRSs. Guidance that is an integral part of IFRSs is mandatory. Guidance that is not an integral part of IFRSs does not contain requirements for financial statements.

**In the absence of an IFRS that specifically applies to a transaction, other event or condition, management shall use its judgement in developing and applying an accounting policy that results in information that is:**

- (a) relevant to the economic decision-making needs of users; and
- (b) reliable, in that the financial statements:
  - (i) represent faithfully the financial position, financial performance and cash flows of the entity;
  - (ii) reflect the economic substance of transactions, other events and conditions, and not merely the legal form;
  - (iii) are neutral, i.e. free from bias;
  - (iv) are prudent; and
  - (v) are complete in all material respects.

**In making the judgement described in paragraph 10, management shall refer to, and consider the applicability of, the following sources in descending order:**

- (a) the requirements in IFRSs dealing with similar and related issues; and
- (b) the definitions, recognition criteria and measurement concepts for assets, liabilities, income and expenses in the *Conceptual Framework*.

**In making the judgement described in paragraph 10, management may also consider the most recent pronouncements of other standard-setting bodies that use a similar conceptual framework to develop accounting standards, other accounting literature and accepted industry practices, to the extent that these do not conflict with the sources in paragraph 11.**

### **Consistency of accounting policies**

**An entity shall select and apply its accounting policies consistently for similar transactions, other events and conditions, unless an IFRS specifically requires or permits categorisation of items for which different policies may be appropriate. If an IFRS requires or permits such categorisation, an appropriate accounting policy shall be selected and applied consistently to each category.**

### **Changes in accounting policies**

**An entity shall change an accounting policy only if the change:**

- (a) is required by an IFRS; or
- (b) results in the financial statements providing reliable and more relevant information about the effects of transactions, other events or conditions on the entity's financial position, financial performance or cash flows.

Users of financial statements need to be able to compare the financial statements of an entity over time to identify trends in its financial position, financial performance and cash flows. Therefore, the same accounting policies are applied within each period and from one period to the next unless a change in accounting policy meets one of the criteria in paragraph 14.

**The following are not changes in accounting policies:**

- (a) the application of an accounting policy for transactions, other events or conditions that differ in substance from those previously occurring; and
- (b) the application of a new accounting policy for transactions, other events or conditions that did not occur previously or were immaterial.

**The initial application of a policy to revalue assets in accordance with IAS 16 *Property, plant and equipment* or IAS 38 *Intangible assets* is a change in an accounting policy to be dealt with as a revaluation in accordance with IAS 16 or IAS 38, rather than in accordance with this standard.**

Paragraphs 19–31 do not apply to the change in accounting policy described in paragraph 17.

### **Applying changes in accounting policies**

Subject to paragraph 23:

- (a) an entity shall account for a change in accounting policy resulting from the initial application of an IFRS in accordance with the specific transitional provisions, if any, in that IFRS; and
- (b) when an entity changes an accounting policy upon initial application of an IFRS that does not include specific transitional provisions applying to that change, or changes an accounting policy voluntarily, it shall apply the change retrospectively.

For the purpose of this standard, early application of an IFRS is not a voluntary change in accounting policy.

**In the absence of an IFRS that specifically applies to a transaction, other event or condition, management may, in accordance with paragraph 12, apply an accounting policy from the most recent pronouncements of other standard-setting bodies that use a similar conceptual framework to develop accounting standards. If, following an amendment of such a pronouncement, the entity chooses to change an accounting policy, that change is accounted for and disclosed as a voluntary change in accounting policy.**

### ***Rückwirkende Anwendung***

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

### ***Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung***

- 23 Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19 (a) oder (b) vorgeschrieben, so ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethode rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung undurchführbar ist.
- 24 Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Rechnungslegungsmethode bei Vergleichsinformationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zu Beginn der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist – dies kann auch die aktuelle Berichtsperiode sein – anzuwenden und die Eröffnungsbilanzwerte eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode entsprechend anzupassen.
- 25 Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf alle früheren Perioden zu Beginn der aktuellen Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahin gehend anzupassen, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv vom frühestmöglichen Zeitpunkt an angewandt wird.
- 26 Wenn ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Rechnungslegungsmethode auf Vergleichsinformationen für frühere Perioden, so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung auf eine frühere Periode ist nur durchführbar, wenn die kumulierte Auswirkung auf die Beträge in sowohl der Eröffnungs- als auch der Abschlussbilanz für die entsprechende Periode ermittelt werden kann. Der Anpassungsbetrag für frühere Perioden, die nicht im Abschluss dargestellt sind, wird im Eröffnungsbilanzwert jedes betroffenen Eigenkapitalbestandteils der frühesten dargestellten Periode verrechnet. Normalerweise werden die Gewinnrücklagen angepasst. Allerdings kann auch jeder andere Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise, um einem IFRS zu entsprechen) angepasst werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.
- 27 Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode gemäß Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühestmöglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Rechnungslegungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für frühere Perioden undurchführbar ist. Die Paragraphen 50–53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

### ***Angaben***

### ***Angabe der Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden***

- 27A Ein Unternehmen hat wesentliche Angaben zu seinen Rechnungslegungsmethoden zu machen (siehe Paragraph 5). Angaben zu Rechnungslegungsmethoden sind wesentlich, wenn bei gemeinsamer Betrachtung mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie die Entscheidungen beeinflussen, die die Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke auf der Grundlage des jeweiligen Abschlusses treffen.
- 27B Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, die sich auf unwesentliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen beziehen, sind ebenfalls unwesentlich und müssen nicht gemacht werden. Angaben zu Rechnungslegungsmethoden können jedoch aufgrund der Art der zugehörigen Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse oder Bedingungen wesentlich sein, selbst wenn die entsprechenden Beträge unwesentlich sind. Allerdings sind nicht alle Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, die sich auf wesentliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen beziehen, an sich wesentlich.
- 27C Angaben zu Rechnungslegungsmethoden sind dann als wesentlich zu betrachten, wenn die Adressaten des Abschlusses eines Unternehmens sie benötigen, um andere wesentliche Informationen im Abschluss zu verstehen. So betrachtet ein Unternehmen Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für seinen Abschluss wahrscheinlich als wesentlich, wenn sich die jeweiligen Angaben auf wesentliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen beziehen und
- (a) das Unternehmen seine Rechnungslegungsmethoden während der Berichtsperiode geändert hat und diese Änderung zu einer wesentlichen Änderung der Angaben im Abschluss geführt hat,
  - (b) das Unternehmen die Rechnungslegungsmethode aus den nach den IFRS zulässigen Optionen ausgewählt hat – ein solcher Fall könnte eintreten, wenn sich das Unternehmen dafür entscheidet, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nicht zum beizulegenden Zeitwert, sondern zu den historischen Anschaffungskosten zu bewerten,
  - (c) die Rechnungslegungsmethode in Ermangelung eines speziell auf den betreffenden Fall anwendbaren IFRS gemäß diesem Standard entwickelt wurde,
  - (d) sich die Rechnungslegungsmethode auf einen Bereich bezieht, für den sich das Unternehmen bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode in erheblichem Umfang auf eine Ermessensausübung bzw. Annahmen stützen muss, und das Unternehmen die jeweiligen Ermessensentscheidungen oder Annahmen gemäß den Paragraphen 27G und 31A angibt oder
  - (e) die vorgeschriebene Bilanzierung für diese komplex ist, und die Adressaten des Abschlusses die betreffenden wesentlichen Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse oder Bedingungen andernfalls nicht verstehen würden – ein solcher Fall könnte eintreten, wenn ein Unternehmen auf eine Kategorie wesentlicher Geschäftsvorfälle mehr als einen IFRS anwendet.
- 27D Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, die sich vorrangig darauf beziehen, wie ein Unternehmen die in den IFRS enthaltenen Vorschriften auf seine eigene Situation angewendet hat, vermitteln unternehmensspezifische Informationen, die für die Abschlussadressaten nützlicher sind als standardisierte Angaben oder Angaben, die lediglich die Vorschriften der IFRS reproduzieren oder zusammenfassen.
- 27E Liefert ein Unternehmen unwesentliche Angaben zu seinen Rechnungslegungsmethoden, so dürfen diese unwesentlichen Angaben wesentliche Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden nicht verschleiern.
- 27F Gelangt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass Angaben zu Rechnungslegungsmethoden unwesentlich sind, lässt dies die damit zusammenhängenden Angabepflichten anderer IFRS unberührt.

### ***Retrospective application***

Subject to paragraph 23, when a change in accounting policy is applied retrospectively in accordance with paragraph 19 (a) or (b), the entity shall adjust the opening balance of each affected component of equity for the earliest prior period presented and the other comparative amounts disclosed for each prior period presented as if the new accounting policy had always been applied. 22

### ***Limitations on retrospective application***

When retrospective application is required by paragraph 19 (a) or (b), a change in accounting policy shall be applied retrospectively except to the extent that it is impracticable to determine either the period-specific effects or the cumulative effect of the change. 23

When it is impracticable to determine the period-specific effects of changing an accounting policy on comparative information for one or more prior periods presented, the entity shall apply the new accounting policy to the carrying amounts of assets and liabilities as at the beginning of the earliest period for which retrospective application is practicable, which may be the current period, and shall make a corresponding adjustment to the opening balance of each affected component of equity for that period. 24

When it is impracticable to determine the cumulative effect, at the beginning of the current period, of applying a new accounting policy to all prior periods, the entity shall adjust the comparative information to apply the new accounting policy prospectively from the earliest date practicable. 25

When an entity applies a new accounting policy retrospectively, it applies the new accounting policy to comparative information for prior periods as far back as is practicable. Retrospective application to a prior period is not practicable unless it is practicable to determine the cumulative effect on the amounts in both the opening and closing statements of financial positions for that period. The amount of the resulting adjustment relating to periods before those presented in the financial statements is made to the opening balance of each affected component of equity of the earliest prior period presented. Usually the adjustment is made to retained earnings. However, the adjustment may be made to another component of equity (for example, to comply with an IFRS). Any other information about prior periods, such as historical summaries of financial data, is also adjusted as far back as is practicable. 26

When it is impracticable for an entity to apply a new accounting policy retrospectively, because it cannot determine the cumulative effect of applying the policy to all prior periods, the entity, in accordance with paragraph 25, applies the new policy prospectively from the start of the earliest period practicable. It therefore disregards the portion of the cumulative adjustment to assets, liabilities and equity arising before that date. Changing an accounting policy is permitted even if it is impracticable to apply the policy prospectively for any prior period. Paragraphs 50–53 provide guidance on when it is impracticable to apply a new accounting policy to one or more prior periods. 27

### ***Disclosure***

#### ***Disclosure of selection and application of accounting policies***

An entity shall disclose material accounting policy information (see paragraph 5). Accounting policy information is material if, when considered together with other information included in an entity's financial statements, it can reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial statements make on the basis of those financial statements. 27A

Accounting policy information that relates to immaterial transactions, other events or conditions is immaterial and need not be disclosed. Accounting policy information may nevertheless be material because of the nature of the related transactions, other events or conditions, even if the amounts are immaterial. However, not all accounting policy information relating to material transactions, other events or conditions is itself material. 27B

Accounting policy information is expected to be material if users of an entity's financial statements would need it to understand other material information in the financial statements. For example, an entity is likely to consider accounting policy information material to its financial statements if that information relates to material transactions, other events or conditions and: 27C

- (a) the entity changed its accounting policy during the reporting period and this change resulted in a material change to the information in the financial statements;
- (b) the entity chose the accounting policy from one or more options permitted by IFRSs—such a situation could arise if the entity chose to measure investment property at historical cost rather than fair value;
- (c) the accounting policy was developed in accordance with this Standard in the absence of an IFRS that specifically applies;
- (d) the accounting policy relates to an area for which an entity is required to make significant judgements or assumptions in applying an accounting policy, and the entity discloses those judgements or assumptions in accordance with paragraphs 27G and 31A; or
- (e) the accounting required for them is complex and users of the entity's financial statements would otherwise not understand those material transactions, other events or conditions—such a situation could arise if an entity applies more than one IFRS to a class of material transactions.

Accounting policy information that focuses on how an entity has applied the requirements in the IFRSs to its own circumstances provides entity-specific information that is more useful to users of financial statements than standardised information, or information that only duplicates or summarises the requirements of the IFRSs. 27D

If an entity discloses immaterial accounting policy information, such information shall not obscure material accounting policy information. 27E

An entity's conclusion that accounting policy information is immaterial does not affect the related disclosure requirements set out in other IFRSs. 27F

- 27G Ein Unternehmen muss zusammen mit den wesentlichen Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden oder sonstigen Erläuterungen Angaben dazu machen, welche Ermessensentscheidungen – außer solchen, bei denen Schätzungen einfließen (siehe Paragraph 31A) – das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat und welche Ermessensentscheidungen die Beträge im Abschluss am stärksten beeinflussen.
- 27H Die Anwendung der Rechnungslegungsmethoden unterliegt verschiedenen Ermessensausübungen des Managements – abgesehen von solchen, bei denen Schätzungen einfließen –, die die Beträge im Abschluss erheblich beeinflussen können. Das Management übt beispielsweise seinen Ermessensspielraum aus, wenn es festlegt,
- (a) wann alle wesentlichen mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen der finanziellen Vermögenswerte und – bei Leasinggebern – des Leasingvermögens auf andere Unternehmen übertragen werden,
  - (b) ob es sich bei bestimmten Warenverkaufsgeschäften im Wesentlichen um Finanzierungsvereinbarungen handelt, durch die folglich keine Umsatzerlöse erzielt werden, und
  - (c) ob die Vertragsbedingungen eines finanziellen Vermögenswerts zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen.
- 27I Einige gemäß Paragraph 27G erforderliche Angaben werden von anderen IFRS vorgeschrieben. So hat ein Unternehmen zum Beispiel nach IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen* anzugeben, welche Ermessensentscheidungen es bei der Beurteilung getroffen hat, ob es ein anderes Unternehmen beherrscht. Nach IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* sind die vom Unternehmen entwickelten Kriterien anzugeben, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird, sofern die Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.
- Angabe von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden**
- 28 Wenn die erstmalige Anwendung eines IFRS Auswirkungen auf die aktuelle Berichtsperiode oder eine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben dürfte, die Ermittlung des Anpassungsbetrags aber undurchführbar ist, oder wenn die Anwendung Auswirkungen auf zukünftige Perioden haben könnte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) den Titel des IFRS,
  - (b) falls zutreffend, dass die Rechnungslegungsmethode gemäß den Übergangsvorschriften geändert wird,
  - (c) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethode,
  - (d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften,
  - (e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten,
  - (f) den Anpassungsbetrag für die aktuelle Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode
    - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses und
    - (ii) sofern IAS 33 *Ergebnis je Aktie* auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie
  - (g) den Anpassungsbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden, und
  - (h) sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19 (a) oder (b) für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben und es ist anzugeben, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.
- In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.
- 29 Sofern eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode Auswirkungen auf die aktuelle Berichtsperiode oder eine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben würde, die Ermittlung des Anpassungsbetrags aber undurchführbar ist, oder wenn die Änderung Auswirkungen auf zukünftige Perioden haben könnte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethode,
  - (b) die Gründe, aus denen die Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt,
  - (c) den Anpassungsbetrag für die aktuelle Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode
    - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses und
    - (ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie,
  - (d) den Anpassungsbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden, und
  - (e) sofern eine rückwirkende Anwendung für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben und es ist anzugeben, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.
- In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.
- 30 Wenn ein Unternehmen einen neuen IFRS nicht angewandt hat, der herausgegeben wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist, so hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) diese Tatsache und
  - (b) bekannte bzw. angemessen einschätzbare Informationen, die zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen einer Anwendung des neuen IFRS auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung relevant sind.
- 31 Unter Berücksichtigung des Paragraphen 30 erwägt ein Unternehmen die Angabe
- (a) des Titels des neuen IFRS,
  - (b) der Art der bevorstehenden Änderung/en der Rechnungslegungsmethode,
  - (c) des Zeitpunkts, ab welchem die Anwendung des IFRS vorgeschrieben ist,
  - (d) des Zeitpunkts, ab welchem es die erstmalige Anwendung des IFRS beabsichtigt, und
  - (e) entweder
    - (i) einer Erörterung der erwarteten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des IFRS auf den Abschluss des Unternehmens oder
    - (ii) wenn diese Auswirkungen unbekannt oder nicht angemessen einschätzbar sind, einer Erklärung mit diesem Inhalt.
- Angabe von Quellen von Schätzungsunsicherheiten**
- 31A Ein Unternehmen hat im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben und Angaben über sonstige wesentliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten am Abschlussstichtag zu machen, durch die ein beträchtliches Risiko besteht, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs eine wesentliche Anpassung der Buchwerte der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang:
- (a) ihre Art und

An entity shall disclose, along with its material accounting policy information or other notes, the judgements, apart from those involving estimations (see paragraph 31A), that management has made in the process of applying the entity's accounting policies and that have the most significant effect on the amounts recognised in the financial statements. 27G

In the process of applying the entity's accounting policies, management makes various judgements, apart from those involving estimations, that can significantly affect the amounts it recognises in the financial statements. For example, management makes judgements in determining: 27H

- (a) when substantially all the significant risks and rewards of ownership of financial assets and, for lessors, assets subject to leases are transferred to other entities;
- (b) whether, in substance, particular sales of goods are financing arrangements and therefore do not give rise to revenue; and
- (c) whether the contractual terms of a financial asset give rise on specified dates to cash flows that are solely payments of principal and interest on the principal amount outstanding.

Some of the disclosures made in accordance with paragraph 27G are required by other IFRSs. For example, IFRS 12 *Disclosure of Interests in Other Entities* requires an entity to disclose the judgements it has made in determining whether it controls another entity. IAS 40 *Investment Property* requires disclosure of the criteria developed by the entity to distinguish investment property from owner-occupied property and from property held for sale in the ordinary course of business, when classification of the property is difficult. 27I

#### **Disclosure of changes in accounting policies**

When initial application of an IFRS has an effect on the current period or any prior period, would have such an effect except that it is impracticable to determine the amount of the adjustment, or might have an effect on future periods, an entity shall disclose: 28

- (a) the title of the IFRS;
- (b) when applicable, that the change in accounting policy is made in accordance with its transitional provisions;
- (c) the nature of the change in accounting policy;
- (d) when applicable, a description of the transitional provisions;
- (e) when applicable, the transitional provisions that might have an effect on future periods;
- (f) for the current period and each prior period presented, to the extent practicable, the amount of the adjustment:
  - (i) for each financial statement line item affected; and
  - (ii) if IAS 33 *Earnings per share* applies to the entity, for basic and diluted earnings per share;
- (g) the amount of the adjustment relating to periods before those presented, to the extent practicable; and
- (h) if retrospective application required by paragraph 19 (a) or (b) is impracticable for a particular prior period, or for periods before those presented, the circumstances that led to the existence of that condition and a description of how and from when the change in accounting policy has been applied.

Financial statements of subsequent periods need not repeat these disclosures.

When a voluntary change in accounting policy has an effect on the current period or any prior period, would have an effect on that period except that it is impracticable to determine the amount of the adjustment, or might have an effect on future periods, an entity shall disclose: 29

- (a) the nature of the change in accounting policy;
- (b) the reasons why applying the new accounting policy provides reliable and more relevant information;
- (c) for the current period and each prior period presented, to the extent practicable, the amount of the adjustment:
  - (i) for each financial statement line item affected; and
  - (ii) if IAS 33 applies to the entity, for basic and diluted earnings per share;
- (d) the amount of the adjustment relating to periods before those presented, to the extent practicable; and
- (e) if retrospective application is impracticable for a particular prior period, or for periods before those presented, the circumstances that led to the existence of that condition and a description of how and from when the change in accounting policy has been applied.

Financial statements of subsequent periods need not repeat these disclosures.

When an entity has not applied a new IFRS that has been issued but is not yet effective, the entity shall disclose: 30

- (a) this fact; and
- (b) known or reasonably estimable information relevant to assessing the possible impact that application of the new IFRS will have on the entity's financial statements in the period of initial application.

In complying with paragraph 30, an entity considers disclosing: 31

- (a) the title of the new IFRS;
- (b) the nature of the impending change or changes in accounting policy;
- (c) the date by which application of the IFRS is required;
- (d) the date as at which it plans to apply the IFRS initially; and
- (e) either:
  - (i) a discussion of the impact that initial application of the IFRS is expected to have on the entity's financial statements; or
  - (ii) if that impact is not known or reasonably estimable, a statement to that effect.

#### **Disclosure of sources of estimation uncertainty**

An entity shall disclose information about the assumptions it makes about the future, and other major sources of estimation uncertainty at the end of the reporting period, that have a significant risk of resulting in a material adjustment to the carrying amounts of assets and liabilities within the next financial year. In respect of those assets and liabilities, the notes shall include details of: 31A

- (a) their nature; and
- (b) their carrying amount as at the end of the reporting period.

**(b) ihre Buchwerte am Abschlussstichtag anzugeben.**

- 31B** Zur Bestimmung der Buchwerte einiger Vermögenswerte und Schulden ist eine Schätzung der Auswirkungen ungewisser künftiger Ereignisse auf diese Vermögenswerte und Schulden am Abschlussstichtag erforderlich. Fehlen beispielsweise kürzlich festgestellte Marktpreise, sind zukunftsbezogene Schätzungen erforderlich, um den erzielbaren Betrag bestimmter Gruppen von Sachanlagen, die Folgen technischer Veralterung für Bestände, Rückstellungen, die von dem künftigen Ausgang von laufenden Gerichtsverfahren abhängen, sowie langfristige Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, wie beispielsweise Pensionszusagen, zu bewerten. Diese Schätzungen beziehen Annahmen über Faktoren wie Risikoanpassungen von Zahlungsströmen oder der Abzinsungssätze, künftige Gehaltsentwicklungen und künftige andere Kosten beeinflussende Preisänderungen mit ein.
- 31C** Die Annahmen sowie die sonstigen Quellen von Schätzungsunsicherheiten, die gemäß Paragraph 31A angegeben werden, beziehen sich auf Schätzungen, die eine besonders schwierige, subjektive oder komplizierte Ermessensentscheidung des Managements erfordern. Je höher die Anzahl der Variablen bzw. der Annahmen, die sich auf die mögliche künftige Beseitigung bestehender Unsicherheiten auswirken, desto subjektiver und schwieriger wird die Ermessensausübung, sodass die Wahrscheinlichkeit einer nachträglichen wesentlichen Anpassung der angesetzten Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden in der Regel im gleichen Maße steigt.
- 31D** Die in Paragraph 31A vorgeschriebenen Angaben sind nicht für Vermögenswerte und Schulden erforderlich, bei denen ein beträchtliches Risiko besteht, dass sich ihre Buchwerte innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs wesentlich verändern, wenn diese am Abschlussstichtag zum beizulegenden Zeitwert auf der Basis eines an einem aktiven Markt notierten Preises für einen identischen Vermögenswert oder eine identische Schuld bewertet werden. Zwar besteht die Möglichkeit einer wesentlichen Änderung der beizulegenden Zeitwerte innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs, doch sind diese Änderungen nicht auf Annahmen oder sonstige Quellen einer Schätzungsunsicherheit am Abschlussstichtag zurückzuführen.
- 31E** Ein Unternehmen macht die in Paragraph 31A vorgeschriebenen Angaben auf eine Weise, die es den Adressaten erleichtert, die Ermessensausübung des Managements bezüglich der Zukunft und anderer wesentlicher Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu verstehen. Die Art und der Umfang der gemachten Angaben hängen von der Art der Annahmen sowie anderen Umständen ab. Es folgen einige Beispiele für die Art der erforderlichen Angaben:
- (a) die Art der Annahme bzw. der sonstigen Schätzungsunsicherheit,
  - (b) die Sensitivität der Buchwerte hinsichtlich der Methoden, der Annahmen und der Schätzungen, die der Berechnung der Buchwerte zugrunde liegen, unter Angabe der Gründe für die Sensitivität,
  - (c) die erwartete Beseitigung einer Unsicherheit sowie die Bandbreite der angemessenerweise für möglich gehaltenen Gewinne oder Verluste innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs bezüglich der Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden, und
  - (d) eine Erläuterung der Anpassungen früherer Annahmen bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden, sofern die Unsicherheit weiter bestehen bleibt.
- 31F** Dieser Standard schreibt einem Unternehmen nicht die Angabe von Budgets oder Prognosen im Rahmen des Paragraphen 31A vor.
- 31G** Manchmal ist die Angabe des Umfangs der möglichen Auswirkungen einer Annahme oder einer anderen Quelle von Schätzungsunsicherheiten am Abschlussstichtag undurchführbar. In solchen Fällen hat das Unternehmen anzugeben, dass es aufgrund bestehender Kenntnisse im Rahmen des Möglichen liegt, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahrs von der Annahme abweichende Ergebnisse eine wesentliche Anpassung des Buchwerts der betreffenden Vermögenswerte oder Schulden erforderlich machen könnten. In allen Fällen hat das Unternehmen die Art und den Buchwert der von der Annahme betroffenen konkreten Vermögenswerte oder Schulden (bzw. Gruppen von Vermögenswerten oder Schulden) anzugeben.
- 31H** Die in Paragraph 27G vorgeschriebenen Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens gelten nicht für die Angabe der Quellen von Schätzungsunsicherheiten gemäß Paragraph 31A.
- 31I** Andere IFRS verlangen die Angabe einiger Annahmen, die ansonsten gemäß Paragraph 31A erforderlich wären. Nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* sind beispielsweise unter bestimmten Voraussetzungen die wesentlichen Annahmen bezüglich künftiger Ereignisse anzugeben, die die Rückstellungsarten beeinflussen könnten. Nach IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* sind die wesentlichen Annahmen (einschließlich des Bewertungsverfahrens/der Bewertungsverfahren und der Eingangsparameter) anzugeben, die das Unternehmen in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Vermögenswerten und Schulden einfließen lässt, die zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden.

## **RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENE SCHÄTZUNGEN**

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

Determining the carrying amounts of some assets and liabilities requires estimation of the effects of uncertain future events on those assets and liabilities at the end of the reporting period. For example, in the absence of recently observed market prices, future-oriented estimates are necessary to measure the recoverable amount of classes of property, plant and equipment, the effect of technological obsolescence on inventories, provisions subject to the future outcome of litigation in progress, and long-term employee benefit liabilities such as pension obligations. These estimates involve assumptions about such items as the risk adjustment to cash flows or discount rates, future changes in salaries and future changes in prices affecting other costs. **31B**

The assumptions and other sources of estimation uncertainty disclosed in accordance with paragraph 31A relate to the estimates that require management's most difficult, subjective or complex judgements. As the number of variables and assumptions affecting the possible future resolution of the uncertainties increases, those judgements become more subjective and complex, and the potential for a consequential material adjustment to the carrying amounts of assets and liabilities normally increases accordingly. **31C**

The disclosures in paragraph 31A are not required for assets and liabilities with a significant risk that their carrying amounts might change materially within the next financial year if, at the end of the reporting period, they are measured at fair value based on a quoted price in an active market for an identical asset or liability. Such fair values might change materially within the next financial year but these changes would not arise from assumptions or other sources of estimation uncertainty at the end of the reporting period. **31D**

An entity provides the disclosures in paragraph 31A in a manner that helps users of financial statements to understand the judgements that management makes about the future and about other sources of estimation uncertainty. The nature and extent of the information provided vary according to the nature of the assumption and other circumstances. Examples of the types of disclosures an entity makes are: **31E**

- (a) the nature of the assumption or other estimation uncertainty;
- (b) the sensitivity of carrying amounts to the methods, assumptions and estimates underlying their calculation, including the reasons for the sensitivity;
- (c) the expected resolution of an uncertainty and the range of reasonably possible outcomes within the next financial year in respect of the carrying amounts of the assets and liabilities affected; and
- (d) an explanation of changes made to past assumptions concerning those assets and liabilities, if the uncertainty remains unresolved.

This Standard does not require an entity to disclose budget information or forecasts in making the disclosures in paragraph 31A. **31F**

Sometimes it is impracticable to disclose the extent of the possible effects of an assumption or another source of estimation uncertainty at the end of the reporting period. In such cases, the entity discloses that it is reasonably possible, on the basis of existing knowledge, that outcomes within the next financial year that are different from the assumption could require a material adjustment to the carrying amount of the asset or liability affected. In all cases, the entity discloses the nature and carrying amount of the specific asset or liability (or class of assets or liabilities) affected by the assumption. **31G**

The disclosures in paragraph 27G of particular judgements that management made in the process of applying the entity's accounting policies do not relate to the disclosures of sources of estimation uncertainty in paragraph 31A. **31H**

Other IFRSs require the disclosure of some of the assumptions that would otherwise be required in accordance with paragraph 31A. For example, IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* requires disclosure, in specified circumstances, of major assumptions concerning future events affecting classes of provisions. IFRS 13 *Fair Value Measurement* requires disclosure of significant assumptions (including the valuation technique(s) and inputs) the entity uses when measuring the fair values of assets and liabilities that are carried at fair value. **31I**

## ACCOUNTING ESTIMATES

An accounting policy may require items in financial statements to be measured in a way that involves measurement uncertainty—that is, the accounting policy may require such items to be measured at monetary amounts that cannot be observed directly and must instead be estimated. In such a case, an entity develops an accounting estimate to achieve the objective set out by the accounting policy. Developing accounting estimates involves the use of judgements or assumptions based on the latest available, reliable information. Examples of accounting estimates include: **32**

- (a) a loss allowance for expected credit losses, applying IFRS 9 *Financial Instruments*;
- (b) the net realisable value of an item of inventory, applying IAS 2 *Inventories*;
- (c) the fair value of an asset or liability, applying IFRS 13;
- (d) the depreciation expense for an item of property, plant and equipment, applying IAS 16; and
- (e) a provision for warranty obligations, applying IAS 37.

An entity uses measurement techniques and inputs to develop an accounting estimate. Measurement techniques include estimation techniques (for example, techniques used to measure a loss allowance for expected credit losses applying IFRS 9) and valuation techniques (for example, techniques used to measure the fair value of an asset or liability applying IFRS 13). **32A**

The term 'estimate' in IFRSs sometimes refers to an estimate that is not an accounting estimate as defined in this Standard. For example, it sometimes refers to an input used in developing accounting estimates. **32B**

The use of reasonable estimates is an essential part of the preparation of financial statements and does not undermine their reliability. **33**

## **Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen**

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

### **Anwendung von Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen**

- 36 Die Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung, bei der es sich nicht um eine Änderung im Sinne des Paragraphen 37 handelt, ist prospektiv erfolgswirksam zu erfassen in
- (a) der Periode der Änderung, wenn die Änderung nur diese Periode betrifft, oder
  - (b) der Periode der Änderung und in zukünftigen Perioden, sofern die Änderung sowohl die Berichtsperiode als auch zukünftige Perioden betrifft.
- 37 Soweit eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu Änderungen der Vermögenswerte oder Schulden führt oder sich auf einen Eigenkapitalposten bezieht, hat die Erfassung dadurch zu erfolgen, dass der Buchwert des entsprechenden Vermögenswerts oder der entsprechenden Schuld oder des entsprechenden Eigenkapitalpostens in der Periode der Änderung angepasst wird.
- 38 Die prospektive Erfassung der Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung bedeutet, dass die Änderung ab dem Zeitpunkt, zu dem sie vorgenommen wurde, auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen angewandt wird. Die Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung kann nur den Gewinn oder Verlust der aktuellen Berichtsperiode, oder aber den Gewinn oder Verlust sowohl der aktuellen Berichtsperiode als auch zukünftiger Perioden betreffen. So betrifft beispielsweise die Änderung einer Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste nur den Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode und wird daher in dieser erfasst. Dagegen betrifft die Änderung einer Schätzung der Nutzungsdauer oder des erwarteten Abschreibungsverlaufs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines abschreibungsfähigen Vermögenswerts den Abschreibungsaufwand der aktuellen Berichtsperiode und jeder folgenden Periode der verbleibenden Restnutzungsdauer des Vermögenswerts. In beiden Fällen wird die Auswirkung der Änderung, die sich auf die aktuelle Periode bezieht, als Ertrag oder Aufwand in der Berichtsperiode erfasst, soweit sie diese betreffen. Die mögliche Auswirkung auf zukünftige Perioden wird in diesen als Ertrag oder Aufwand erfasst.

### **Angaben**

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

## **FEHLER**

- 41 Fehler können im Hinblick auf die Erfassung, Bewertung, Darstellung oder auf Angaben zu Bestandteilen eines Abschlusses entstehen. Ein Abschluss steht nicht im Einklang mit den IFRS, wenn er entweder wesentliche Fehler oder aber absichtlich herbeigeführte unwesentliche Fehler enthält, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder der Zahlungsströme des Unternehmens zu erreichen. Potenzielle Fehler in der aktuellen Berichtsperiode, die in dieser Periode entdeckt werden, sind zu korrigieren, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Jedoch werden wesentliche Fehler mitunter erst in einer nachfolgenden Periode entdeckt, und diese Fehler aus früheren Perioden werden in den Vergleichsinformationen im Abschluss für diese nachfolgende Periode korrigiert (siehe Paragraphen 42–47).
- 42 Vorbehaltlich Paragraph 43 hat ein Unternehmen wesentliche Fehler aus früheren Perioden im ersten vollständigen Abschluss, der nach der Entdeckung der Fehler zur Veröffentlichung freigegeben wurde, rückwirkend zu korrigieren, indem
- (a) die Vergleichsbeträge für die dargestellten früheren Perioden, in denen der Fehler auftrat, berichtigt werden, oder
  - (b) wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste dargestellte Periode berichtigt werden.

### **Einschränkungen bei rückwirkender Berichtigung**

- 43 Ein Fehler aus einer früheren Periode ist durch rückwirkende Berichtigung zu korrigieren, es sei denn, die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung des Fehlers ist undurchführbar.
- 44 Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte eines Fehlers auf die Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere dargestellte Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste Periode zu berichtigen, für die eine rückwirkende Berichtigung durchführbar ist (es kann sich dabei um die aktuelle Berichtsperiode handeln).
- 45 Wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung eines Fehlers auf alle früheren Perioden am Anfang der aktuellen Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahin gehend zu berichtigen, dass der Fehler prospektiv ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt korrigiert wird.
- 46 Die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist für die Periode, in der er entdeckt wurde, erfolgsneutral zu erfassen. Jede Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird so weit zurück berichtigt, wie dies durchführbar ist.



## Changes in accounting estimates

An entity may need to change an accounting estimate if changes occur in the circumstances on which the accounting estimate was based or as a result of new information, new developments or more experience. By its nature, a change in an accounting estimate does not relate to prior periods and is not the correction of an error. 34

The effects on an accounting estimate of a change in an input or a change in a measurement technique are changes in accounting estimates unless they result from the correction of prior period errors. 34A

A change in the measurement basis applied is a change in an accounting policy, and is not a change in an accounting estimate. When it is difficult to distinguish a change in an accounting policy from a change in an accounting estimate, the change is treated as a change in an accounting estimate. 35

### Applying changes in accounting estimates

The effect of a change in an accounting estimate, other than a change to which paragraph 37 applies, shall be recognized prospectively by including it in profit or loss in: 36

- (a) the period of the change, if the change affects that period only; or
- (b) the period of the change and future periods, if the change affects both.

To the extent that a change in an accounting estimate gives rise to changes in assets and liabilities, or relates to an item of equity, it shall be recognised by adjusting the carrying amount of the related asset, liability or equity item in the period of the change. 37

Prospective recognition of the effect of a change in an accounting estimate means that the change is applied to transactions, other events and conditions from the date of that change. A change in an accounting estimate may affect only the current period's profit or loss, or the profit or loss of both the current period and future periods. For example, a change in a loss allowance for expected credit losses affects only the current period's profit or loss and therefore is recognised in the current period. However, a change in the estimated useful life of, or the expected pattern of consumption of the future economic benefits embodied in, a depreciable asset affects depreciation expense for the current period and for each future period during the asset's remaining useful life. In both cases, the effect of the change relating to the current period is recognized as income or expense in the current period. The effect, if any, on future periods is recognised as income or expense in those future periods. 38

### Disclosure

An entity shall disclose the nature and amount of a change in an accounting estimate that has an effect in the current period or is expected to have an effect in future periods, except for the disclosure of the effect on future periods when it is impracticable to estimate that effect. 39

If the amount of the effect in future periods is not disclosed because estimating it is impracticable, an entity shall disclose that fact. 40

## ERRORS

Errors can arise in respect of the recognition, measurement, presentation or disclosure of elements of financial statements. Financial statements do not comply with IFRSs if they contain either material errors or immaterial errors made intentionally to achieve a particular presentation of an entity's financial position, financial performance or cash flows. Potential current period errors discovered in that period are corrected before the financial statements are authorised for issue. However, material errors are sometimes not discovered until a subsequent period, and these prior period errors are corrected in the comparative information presented in the financial statements for that subsequent period (see paragraphs 42–47). 41

Subject to paragraph 43, an entity shall correct material prior period errors retrospectively in the first set of financial statements authorised for issue after their discovery by: 42

- (a) restating the comparative amounts for the prior period(s) presented in which the error occurred; or
- (b) if the error occurred before the earliest prior period presented, restating the opening balances of assets, liabilities and equity for the earliest prior period presented.

### Limitations on retrospective restatement

A prior period error shall be corrected by retrospective restatement except to the extent that it is impracticable to determine either the period-specific effects or the cumulative effect of the error. 43

When it is impracticable to determine the period-specific effects of an error on comparative information for one or more prior periods presented, the entity shall restate the opening balances of assets, liabilities and equity for the earliest period for which retrospective restatement is practicable (which may be the current period). 44

When it is impracticable to determine the cumulative effect, at the beginning of the current period, of an error on all prior periods, the entity shall restate the comparative information to correct the error prospectively from the earliest date practicable. 45

The correction of a prior period error is excluded from profit or loss for the period in which the error is discovered. Any information presented about prior periods, including any historical summaries of financial data, is restated as far back as is practicable. 46

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

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

- 49 **Wenn Paragraph 42 angewandt wird, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:**
- (a) die Art des Fehlers aus einer früheren Periode,
  - (b) die betragsmäßige Korrektur, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode
    - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses und
    - (ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie,
  - (c) die betragsmäßige Korrektur am Anfang der frühesten dargestellten Periode und
  - (d) wenn eine rückwirkende Berichtigung für eine bestimmte frühere Periode undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu diesem Zustand geführt haben, und es ist anzugeben, wie und ab wann der Fehler korrigiert wurde.
- In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

### **UNDURCHFÜHRBARKEIT HINSICHTLICH RÜCKWIRKENDER ANWENDUNG UND RÜCKWIRKENDER BERICHTIGUNG**

- 50 Die Anpassung von Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere Perioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der aktuellen Berichtsperiode kann unter bestimmten Umständen undurchführbar sein. Beispielsweise wurden die Daten in der früheren Periode/den früheren Perioden eventuell nicht auf eine Art und Weise erfasst, die entweder die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode (darunter auch, im Sinne der Paragraphen 51–53, die prospektive Anwendung auf frühere Perioden) oder eine rückwirkende Berichtigung ermöglicht, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren; auch kann die Wiederherstellung von Informationen undurchführbar sein.
- 51 Oftmals ist es bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode auf Bestandteile eines Abschlusses, die im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen oder Bedingungen erfasst bzw. anzugeben sind, erforderlich, Schätzungen zu machen. Der Schätzungsprozess ist von Natur aus subjektiv, und Schätzungen können nach dem Abschlussstichtag entwickelt werden. Die Entwicklung von Schätzungen ist potenziell schwieriger, wenn eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend angewandt wird oder eine Berichtigung rückwirkend vorgenommen wird, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren, weil ein eventuell längerer Zeitraum zurückliegt, seitdem der betreffende Geschäftsvorfall bzw. ein sonstiges Ereignis oder eine Bedingung eingetreten sind. Die Zielsetzung von Schätzungen im Zusammenhang mit früheren Perioden bleibt jedoch die gleiche wie für Schätzungen in der aktuellen Berichtsperiode, nämlich, dass die Schätzung die Umstände widerspiegeln soll, die zur Zeit des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses oder der Bedingung existierten.
- 52 Daher verlangt die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode oder die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode Informationen, die
- (a) einen Anhaltspunkt für die Umstände erbringen, die zu dem Zeitpunkt/den Zeitpunkten existierten, als der Geschäftsvorfall oder das sonstige Ereignis oder die Bedingung eintraten, und
  - (b) zur Verfügung gestanden hätten, als die Abschlüsse für jene frühere Periode zur Veröffentlichung freigegeben wurden, von sonstigen Informationen zu unterscheiden. Für manche Arten von Schätzungen (z. B. eine Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts, die auf wesentlichen, nicht beobachtbaren Eingangsparametern basiert) ist die Unterscheidung dieser Informationsarten undurchführbar. Erfordert eine rückwirkende Anwendung oder eine rückwirkende Berichtigung eine umfangreiche Schätzung, für die es unmöglich ist, diese beiden Informationsarten voneinander zu unterscheiden, so ist die rückwirkende Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode bzw. die rückwirkende Korrektur des Fehlers aus einer früheren Periode undurchführbar.
- 53 Wird in einer früheren Periode eine neue Rechnungslegungsmethode angewandt oder eine Betragskorrektur vorgenommen, so sind keine nachträglichen Erkenntnisse zu verwenden; dies bezieht sich auf Annahmen hinsichtlich der Absichten des Managements in einer früheren Periode sowie auf Schätzungen der in einer früheren Periode erfassten, bewerteten oder angegebenen Beträge. Berichtigt ein Unternehmen beispielsweise einen Fehler, der in einer früheren Periode bei der Ermittlung seiner Rückstellung für den kumulierten Krankengeldanspruch nach IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* unterlaufen ist, lässt es Informationen über eine ungewöhnlich heftige Grippezeit während der nächsten Periode außer Acht, die erst zur Verfügung standen, nachdem der Abschluss für die frühere Periode zur Veröffentlichung freigegeben wurde. Die Tatsache, dass zur Änderung von Vergleichsinformationen für frühere Perioden oftmals umfangreiche Schätzungen erforderlich sind, verhindert keine zuverlässige Anpassung bzw. Korrektur der Vergleichsinformationen.

### **ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN**

- 54 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 54A [gestrichen]
- 54B [gestrichen]
- 54C Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 52 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 54D [gestrichen]
- 54E Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente*, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 53 geändert und wurden die Paragraphen 54A, 54B und 54D gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

When it is impracticable to determine the amount of an error (e.g. a mistake in applying an accounting policy) for all prior periods, the entity, in accordance with paragraph 45, restates the comparative information prospectively from the earliest date practicable. It therefore disregards the portion of the cumulative restatement of assets, liabilities and equity arising before that date. Paragraphs 50-53 provide guidance on when it is impracticable to correct an error for one or more prior periods. 47

Corrections of errors are distinguished from changes in accounting estimates. Accounting estimates by their nature are approximations that may need changing as additional information becomes known. For example, the gain or loss recognized on the outcome of a contingency is not the correction of an error. 48

### Disclosure of prior period errors

In applying paragraph 42, an entity shall disclose the following: 49

- (a) the nature of the prior period error;
- (b) for each prior period presented, to the extent practicable, the amount of the correction:
  - (i) for each financial statement line item affected; and
  - (ii) if IAS 33 applies to the entity, for basic and diluted earnings per share;
- (c) the amount of the correction at the beginning of the earliest prior period presented; and
- (d) if retrospective restatement is impracticable for a particular prior period, the circumstances that led to the existence of that condition and a description of how and from when the error has been corrected.

Financial statements of subsequent periods need not repeat these disclosures.

### IMPRACTICABILITY IN RESPECT OF RETROSPECTIVE APPLICATION AND RETROSPECTIVE RESTATEMENT

In some circumstances, it is impracticable to adjust comparative information for one or more prior periods to achieve comparability with the current period. For example, data may not have been collected in the prior period(s) in a way that allows either retrospective application of a new accounting policy (including, for the purpose of paragraphs 51–53, its prospective application to prior periods) or retrospective restatement to correct a prior period error, and it may be impracticable to recreate the information. 50

It is frequently necessary to make estimates in applying an accounting policy to elements of financial statements recognized or disclosed in respect of transactions, other events or conditions. Estimation is inherently subjective, and estimates may be developed after the reporting period. Developing estimates is potentially more difficult when retrospectively applying an accounting policy or making a retrospective restatement to correct a prior period error, because of the longer period of time that might have passed since the affected transaction, other event or condition occurred. However, the objective of estimates related to prior periods remains the same as for estimates made in the current period, namely, for the estimate to reflect the circumstances that existed when the transaction, other event or condition occurred. 51

Therefore, retrospectively applying a new accounting policy or correcting a prior period error requires distinguishing information that (a) provides evidence of circumstances that existed on the date(s) as at which the transaction, other event or condition occurred, and (b) would have been available when the financial statements for that prior period were authorised for issue; 52

from other information. For some types of estimates (e.g. a fair value measurement that uses significant unobservable inputs), it is impracticable to distinguish these types of information. When retrospective application or retrospective restatement would require making a significant estimate for which it is impossible to distinguish these two types of information, it is impracticable to apply the new accounting policy or correct the prior period error retrospectively

Hindsight should not be used when applying a new accounting policy to, or correcting amounts for, a prior period, either in making assumptions about what management's intentions would have been in a prior period or estimating the amounts recognised, measured or disclosed in a prior period. For example, when an entity corrects a prior period error in calculating its liability for employees' accumulated sick leave in accordance with IAS 19 *Employee Benefits*, it disregards information about an unusually severe influenza season during the next period that became available after the financial statements for the prior period were authorised for issue. The fact that significant estimates are frequently required when amending comparative information presented for prior periods does not prevent reliable adjustment or correction of the comparative information. 53

### 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. 54

[deleted] 54A

[deleted] 54B

IFRS 13 *Fair Value Measurement*, issued in May 2011, amended paragraph 52. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13. 54C

[deleted] 54D

IFRS 9 *Financial Instruments*, as issued in July 2014, amended paragraph 53 and deleted paragraphs 54A, 54B and 54D. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 54E

- 54F** Durch die 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurden die Paragraphen 6 und 11 (b) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen mit der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* einhergehenden Änderungen anwendet. Gemäß dem vorliegenden Standard sind die Änderungen an den Paragraphen 6 und 11 (b) rückwirkend anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung undurchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderungen an den Paragraphen 6 und 11 (b) mit Verweis auf die Paragraphen 23–28 dieses Standards anzuwenden. Wenn die rückwirkende Anwendung einer der in der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* enthaltenen Änderungen mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, so ist bei der Anwendung der Paragraphen 23–28 des vorliegenden Standards jeder Verweis (außer dem im letzten Satz des Paragraphen 27) auf „undurchführbar“ als „mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden“ und jeder Verweis auf „durchführbar“ als „ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand möglich“ zu verstehen.
- 54G** Wendet ein Unternehmen IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten* nicht an, so hat es bei der Anwendung des Paragraphen 11 (b) auf die Salden regulatorischer Posten weiterhin auf die im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen*<sup>1</sup> und nicht auf die im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte Bezug zu nehmen und deren Anwendbarkeit zu erwägen. Der Saldo eines regulatorischen Postens ist der Saldo eines jeden Aufwands- (oder Ertrags-)postens, der nicht nach einem anderen anwendbaren IFRS-Standard als Vermögenswert oder Schuld erfasst wird, sondern vom Preisregulierer in die Festlegung des Preises/der Preise, der/die den Kunden in Rechnung gestellt werden kann/können, einbezogen oder voraussichtlich einbezogen wird. Ein Preisregulierer ist ein autorisiertes Organ, das aufgrund seiner Satzung oder kraft Rechtsvorschriften dazu ermächtigt ist, einen für ein Unternehmen verbindlichen Preis oder ein für ein Unternehmen verbindliches Preisspektrum festzulegen. Der Preisregulierer kann eine vom Unternehmen unabhängige Institution oder ein verbundenes Unternehmen, einschließlich des Leitungsorgans des Unternehmens, sein, wenn diese/s satzungsbedingt oder aufgrund von Rechtsvorschriften dazu verpflichtet ist, Preise sowohl im Interesse der Kunden als auch zur Sicherstellung der finanziellen Tragfähigkeit des Unternehmens festzusetzen.
- 54H** Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurden Paragraph 7 von IAS 1 und Paragraph 5 von IAS 8 geändert und Paragraph 6 von IAS 8 gestrichen. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.<sup>2</sup>
- 54I** Mit der im Februar 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen* wurden die Paragraphen 5, 32, 34, 38 und 48 geändert und die Paragraphen 32A, 32B und 34A angefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Ein Unternehmen hat diese Änderungen auf Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Änderungen von Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, die zum oder nach dem Beginn des ersten Geschäftsjahres, in dem es diese Änderungen anwendet, eintreten.
- 54J** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 1, 3, 5, 11 und 32 geändert, die Paragraphen 3A, 6A–6N, 27A–27I und 31A–31I sowie zugehörige Überschriften und Zwischenüberschriften eingefügt, eine Zwischenüberschrift vor Paragraph 28 eingefügt und Paragraph 2 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

## RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

<sup>1</sup> Hiermit ist das vom IASB 2001 übernommene IASC-Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung gemeint.

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

<sup>2</sup> Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug die Definition des Begriffs „wesentlich“ aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

*Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*, issued in 2018, amended paragraphs 6 and 11 (b). An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted if at the same time an entity also applies all other amendments made by *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*. An entity shall apply the amendments to paragraphs 6 and 11 (b) retrospectively in accordance with this Standard. However, if an entity determines that retrospective application would be impracticable or would involve undue cost or effort, it shall apply the amendments to paragraphs 6 and 11 (b) by reference to paragraphs 23–28 of this Standard. If retrospective application of any amendment in *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards* would involve undue cost or effort, an entity shall, in applying paragraphs 23–28 of this Standard, read any reference except in the last sentence of paragraph 27 to ‘is impracticable’ as ‘involves undue cost or effort’ and any reference to ‘practicable’ as ‘possible without undue cost or effort’.

54F

If an entity does not apply IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*, the entity shall, in applying paragraph 11 (b) to regulatory account balances, continue to refer to, and consider the applicability of, the definitions, recognition criteria, and measurement concepts in the *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*<sup>1</sup> instead of those in the *Conceptual Framework*. A regulatory account balance is the balance of any expense (or income) account that is not recognised as an asset or a liability in accordance with other applicable IFRS Standards but is included, or is expected to be included, by the rate regulator in establishing the rate(s) that can be charged to customers. A rate regulator is an authorised body that is empowered by statute or regulation to establish the rate or a range of rates that bind an entity. The rate regulator may be a third-party body or a related party of the entity, including the entity’s own governing board, if that body is required by statute or regulation to set rates both in the interest of the customers and to ensure the overall financial viability of the entity.

54G

*Definition of Material* (Amendments to IAS 1 and IAS 8), issued in October 2018, amended paragraph 7 of IAS 1 and paragraph 5 of IAS 8, and deleted paragraph 6 of IAS 8. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

54H

*Definition of Accounting Estimates*, issued in February 2021, amended paragraphs 5, 32, 34, 38 and 48 and added paragraphs 32A, 32B and 34A. An entity shall apply these amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. Earlier application is permitted. An entity shall apply the amendments to changes in accounting estimates and changes in accounting policies that occur on or after the beginning of the first annual reporting period in which it applies the amendments.<sup>2</sup>

54I

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 1, 3, 5, 11 and 32, added paragraphs 3A, 6A–6N, 27A–27I and 31A–31I and related headings and subheadings, added a subheading above paragraph 28 and deleted paragraph 2. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.

54J

## WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 8 *Net profit or loss for the period, fundamental errors and changes in accounting policies*, revised in 1993.

55

This standard supersedes the following interpretations:

56

- (a) SIC-2 *Consistency—capitalization of borrowing costs*; and
- (b) SIC-18 *Consistency—alternative methods*.

<sup>1</sup> The reference is to the IASB’s *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* adopted by the Board in 2001.

<sup>2</sup> In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over the definition of ‘material’ in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.