

INTERNATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARD

18

Darstellung und Angaben im Abschluss
Presentation and Disclosure in Financial Statements

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 18

Darstellung und Angaben im Abschluss

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2-8
Allgemeine Vorschriften für den Abschluss	9-40
Zielsetzung von Abschlüssen	9
Vollständiger Abschluss	10-14
Funktionen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs	15-24
Informationen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt oder im Anhang angegeben werden	19-20
Informationen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt werden	21-24
Bezeichnung des Abschlusses	25-27
Häufigkeit der Berichterstattung	28-29
Stetigkeit der Darstellung, der Angabe und der Gliederung	30
Vergleichsinformationen	31-32
Änderung der Rechnungslegungsmethode, rückwirkende Berichtigung oder Umgliederung	33-40
Aggregation und Aufgliederung	41-45
Grundsätze der Aggregation und der Aufgliederung	41-43
Saldierung	44-45
Gewinn- und Verlustrechnung	46-85
Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung	47-68
Unternehmen mit bestimmten Hauptgeschäftstätigkeiten	49-51
Die Kategorie „Betrieb“	52
Die Kategorie „Investition“	53-58
Unternehmen mit bestimmten Hauptgeschäftstätigkeiten	55-58
Die Kategorie „Finanzierung“	59-66
Unternehmen mit bestimmten Hauptgeschäftstätigkeiten	65-66
Die Kategorie „Ertragsteuern“	67
Die Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“	68
In der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellende Summen und Zwischensummen	69-74
Posten, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben sind	75-85
Darstellung von der Kategorie „Betrieb“ zugeordneten Aufwendungen und diesbezügliche Angaben	78-85
Gesamtergebnisrechnung	86-95
Sonstiges Ergebnis	88-95
Bilanz	96-106
Einstufung von Vermögenswerten und Schulden als kurz- oder langfristig	96-102
Kurzfristige Vermögenswerte	99-100
Kurzfristige Schulden	101-102
Posten, die in der Bilanz darzustellen oder im Anhang anzugeben sind	103-106
Eigenkapitalveränderungsrechnung	107-112
Informationen, die in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen sind	107-108
Informationen, die in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben sind	109-112
Anhangangaben	113-132
Struktur	113-116
Vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen	117-125
Bestimmung der vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen	117-120
Angaben zu den vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen	121-125
Kapital	126-129
Weitere Angaben	130-132
Anhang A – Definitionen	
Anhang B – Anwendungsleitlinien	
Anhang C – Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	

ZIELSETZUNG

- 1 Dieser Standard legt Vorschriften für die (in den primären Abschlussbestandteilen erfolgende) Darstellung von Informationen und die (im Anhang erfolgende) Angabe von Informationen in *Abschlüssen für allgemeine Zwecke* (kurz: Abschlüsse) fest, mit denen sichergestellt werden soll, dass in den genannten Abschlüssen relevante Informationen bereitgestellt werden, die ein getreues Bild der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge und der Aufwendungen eines Unternehmens vermitteln.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden, wenn es in gemäß den IFRS-Rechnungslegungsstandards aufgestellten Abschlüssen Informationen darstellt und angibt.
- 3 Dieser Standard enthält allgemeine und spezifische Vorschriften für die Darstellung von Informationen in der Ergebnisrechnung, der Bilanz und der Eigenkapitalveränderungsrechnung. Der Standard enthält ferner Vorschriften für die Angabe von Informationen im *Anhang*. IAS 7

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 18

Presentation and Disclosure in Financial Statements

SUMMARY	Paragraphs
Objective	1
Scope	2–8
General requirements for financial statements	9–40
Objective of financial statements	9
A complete set of financial statements	10–14
The roles of the primary financial statements and the notes	15–24
Information presented in the primary financial statements or disclosed in the notes	19–20
Information presented in the primary financial statements	21–24
Identification of the financial statements	25–27
Frequency of reporting	28–29
Consistency of presentation, disclosure and classification	30
Comparative information	31–32
Change in accounting policy, retrospective restatement or reclassification	33–40
Aggregation and disaggregation	41–45
Principles of aggregation and disaggregation	41–43
Offsetting	44–45
Statement of profit or loss	46–85
Categories in the statement of profit or loss	47–68
Entities with specified main business activities	49–51
The operating category	52
The investing category	53–58
Entities with specified main business activities	55–58
The financing category	59–66
Entities with specified main business activities	65–66
The income taxes category	67
The discontinued operations category	68
Totals and subtotals to be presented in the statement of profit or loss	69–74
Items to be presented in the statement of profit or loss or disclosed in the notes	75–85
Presentation and disclosure of expenses classified in the operating category	78–85
Statement presenting comprehensive income	86–95
Other comprehensive income	88–95
Statement of financial position	96–106
Classification of assets and liabilities as current or non-current	96–102
Current assets	99–100
Current liabilities	101–102
Items to be presented in the statement of financial position or disclosed in the notes	103–106
Statement of changes in equity	107–112
Information to be presented in the statement of changes in equity	107–108
Information to be presented in the statement of changes in equity or disclosed in the notes	109–112
Notes	113–132
Structure	113–116
Management-defined performance measures	117–125
Identification of management-defined performance measures	117–120
Disclosure of management-defined performance measures	121–125
Capital	126–129
Other disclosures	130–132
Appendix A – Defined terms	
Appendix B – Application guidance	
Appendix C – Effective date and transition	

OBJECTIVE

This Standard sets out requirements for the presentation and disclosure of information in *general purpose financial statements* (financial statements) to help ensure they provide relevant information that faithfully represents an entity's assets, liabilities, equity, income and expenses. **1**

SCOPE

An entity shall apply this Standard in presenting and disclosing information in financial statements prepared in accordance with IFRS Accounting Standards. **2**

This Standard sets out general and specific requirements for the presentation of information in the statement(s) of financial performance, the statement of financial position and the statement of changes in equity. This Standard also sets out requirements for the disclosure of **3**

Kapitalflussrechnung legt die Vorschriften für die Darstellung und Angabe von Informationen zu Zahlungsströmen dar. Die allgemeinen Vorschriften für Abschlüsse in den Paragraphen 9–43 und 113–114 gelten jedoch für die Kapitalflussrechnung.

- 4 Die Erfassungs-, Bewertungs-, Darstellungs- und Angabevorschriften für bestimmte Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse werden in anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards behandelt.
- 5 Dieser Standard gilt nicht für die Darstellung und Angabe von Informationen in verkürzten Zwischenabschlüssen, die gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* aufgestellt werden. Die Paragraphen 41–45 und 117–125 sind hingegen auf solche Zwischenabschlüsse anzuwenden.
- 6 Die in diesem Standard verwendete Terminologie ist für gewinnorientierte Unternehmen einschließlich Unternehmen des öffentlichen Sektors geeignet. Nicht gewinnorientierte Unternehmen des privaten oder des öffentlichen Sektors, die diesen Standard anwenden, müssen gegebenenfalls Bezeichnungen für bestimmte Einzelposten, Kategorien, Zwischensummen oder Summen im Abschluss und für den Abschluss selbst anpassen.
- 7 In gleicher Weise haben Unternehmen, die kein Eigenkapital gemäß der Definition in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* haben (z. B. bestimmte offene Investmentfonds), sowie Unternehmen, deren Kapital kein Eigenkapital darstellt (z. B. bestimmte Genossenschaften), die Darstellung der Anteile der Mitglieder bzw. Anteilseigner im Abschluss entsprechend anzupassen.
- 8 Viele Unternehmen stellen neben dem Abschluss einen durch das Management erstellten Bericht über die Unternehmenslage (siehe Paragraph 10) bereit, der die wesentlichen Merkmale der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie die wichtigsten Unsicherheiten, denen sich das Unternehmen gegenüber sieht, beschreibt und erläutert. Ein solcher Bericht fällt nicht in den Anwendungsbereich der IFRS-Rechnungslegungsstandards.

ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN FÜR DEN ABSCHLUSS

Zielsetzung von Abschlüssen

- 9 Die Zielsetzung von Abschlüssen besteht darin, Finanzinformationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital, die Erträge und die Aufwendungen eines berichtenden Unternehmens bereitzustellen, die für die Abschlussadressaten bei der Beurteilung der Aussichten auf künftige Nettomittelzuflüsse an das Unternehmen und bei der Beurteilung, wie das Management die wirtschaftlichen Ressourcen des Unternehmens verwaltet, nützlich sind.

Vollständiger Abschluss

- 10 Ein vollständiger Abschluss besteht aus
 - (a) einer Ergebnisrechnung für die Berichtsperiode (siehe Paragraph 12),
 - (b) einer Bilanz zum Abschlussstichtag,
 - (c) einer Eigenkapitalveränderungsrechnung für die Berichtsperiode,
 - (d) einer Kapitalflussrechnung für die Berichtsperiode,
 - (e) dem Anhang für die Berichtsperiode,
 - (f) Vergleichsinformationen in Bezug auf die vorangegangene Periode gemäß den Paragraphen 31–32 und
 - (g) einer Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode, falls gemäß Paragraph 37 vorgeschrieben.
- 11 Die in den Paragraphen 10 (a)–10 (d) angeführten Abschlussbestandteile (und die zugehörigen Vergleichsinformationen) werden als *primäre Abschlussbestandteile* bezeichnet. Ein Unternehmen kann für diese Bestandteile andere Bezeichnungen als die in diesem Standard vorgesehenen verwenden. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Bezeichnung „Vermögens- und Kapitalübersicht“ anstelle von „Bilanz“ verwenden. Darüber hinaus kann ein Unternehmen – auch wenn in diesem Standard Begriffe wie „sonstiges Ergebnis“, „Gewinn oder Verlust“ und „Gesamtergebnis“ verwendet werden – zur Bezeichnung der in diesem Standard verlangten Summen, Zwischensummen und Einzelposten andere Begriffe verwenden, sofern sie so gewählt werden, dass sie ein getreues Bild der Merkmale der jeweiligen Posten vermitteln, wie in Paragraph 43 verlangt. Beispielsweise könnte der Gewinn oder Verlust mit dem Begriff „Überschuss“ bzw. „Fehlbetrag“ bezeichnet werden.
- 12 Ein Unternehmen hat seine Ergebnisrechnung wie folgt darzustellen:
 - (a) in Form einer einzigen fortlaufenden Darstellung, in der Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis in getrennten Teilen dargestellt werden – wird diese Option gewählt, so hat ein Unternehmen den Teil „Gewinn oder Verlust“ an erster Stelle darzustellen, unmittelbar gefolgt von dem Teil „sonstiges Ergebnis“, oder
 - (b) in Form einer Gewinn- und Verlustrechnung und einer gesonderten Gesamtergebnisrechnung, die mit dem Gewinn oder Verlust beginnt – wird diese Option gewählt, muss die Gewinn- und Verlustrechnung der Gesamtergebnisrechnung unmittelbar vorausgehen.
- 13 In diesem Standard werden
 - (a) der in Paragraph 12 (a) genannte Teil „Gewinn oder Verlust“ und die in Paragraph 12 (b) genannte Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn- und Verlustrechnung bezeichnet, und
 - (b) der in Paragraph 12 (a) genannte Teil „sonstiges Ergebnis“ und die in Paragraph 12 (b) genannte Gesamtergebnisrechnung als Gesamtergebnisrechnung bezeichnet.
- 14 Ein Unternehmen hat alle primären Abschlussbestandteile in einem vollständigen Abschluss gleichwertig darzustellen.

Funktionen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs

- 15 Um die Zielsetzung des Abschlusses (siehe Paragraph 9) zu erreichen, stellt ein Unternehmen Informationen in den primären Abschlussbestandteilen dar und gibt Informationen im Anhang an. Ein Unternehmen braucht lediglich *wesentliche Informationen* darzustellen oder anzugeben (siehe Paragraphen 19 und B1–B5).
- 16 Funktion der primären Abschlussbestandteile ist es, strukturierte Zusammenfassungen der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge, der Aufwendungen und der Zahlungsströme, die von einem berichtenden Unternehmen erfasst wurden, bereitzustellen, welche für die Abschlussadressaten nützlich sind, um
 - (a) sich einen verständlichen Überblick über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital, die Erträge, die Aufwendungen und die Zahlungsströme, die von einem Unternehmen erfasst wurden, zu verschaffen,
 - (b) Vergleiche zwischen Unternehmen und zwischen Berichtsperioden für ein und dasselbe Unternehmen anzustellen und
 - (c) Posten oder Bereiche zu ermitteln, zu denen die Abschlussadressaten im Anhang möglicherweise zusätzliche Informationen einholen möchten.

information in the *notes*. IAS 7 *Statement of Cash Flows* sets out requirements for the presentation and disclosure of cash flow information. However, the general requirements for financial statements in paragraphs 9–43 and 113–114 apply to the statement of cash flows.

Other IFRS Accounting Standards set out the recognition, measurement, presentation and disclosure requirements for specific transactions and other events.

This Standard does not apply to the presentation and disclosure of information in condensed interim financial statements prepared applying IAS 34 *Interim Financial Reporting*. However, paragraphs 41–45 and 117–125 apply to such financial statements.

This Standard uses terminology that is suitable for profit-oriented entities, including public sector business entities. If entities with not-for-profit activities in the private sector or the public sector apply this Standard, they may need to amend the descriptions used for particular line items, categories, subtotals or totals in the financial statements and for the financial statements themselves.

Similarly, entities that do not have equity as defined in IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* (for example, some mutual funds) and entities whose share capital is not equity (for example, some co-operative entities) may need to adapt the financial statement presentation of members' or unitholders' interests.

Many entities provide a financial review by management, which is separate from the financial statements (see paragraph 10), that describes and explains the main features of the entity's financial performance and financial position, as well as the principal uncertainties it faces. Such a review is outside the scope of IFRS Accounting Standards.

GENERAL REQUIREMENTS FOR FINANCIAL STATEMENTS

Objective of financial statements

The objective of financial statements is to provide financial information about a reporting entity's assets, liabilities, equity, income and expenses that is useful to users of financial statements in assessing the prospects for future net cash inflows to the entity and in assessing management's stewardship of the entity's economic resources.

A complete set of financial statements

A complete set of financial statements comprises:

- (a) a statement (or statements) of financial performance for the reporting period (see paragraph 12);
- (b) a statement of financial position as at the end of the reporting period;
- (c) a statement of changes in equity for the reporting period;
- (d) a statement of cash flows for the reporting period;
- (e) notes for the reporting period;
- (f) comparative information in respect of the preceding period as specified in paragraphs 31–32; and
- (g) a statement of financial position as at the beginning of the preceding period if required by paragraph 37.

The statements listed in paragraphs 10 (a)–10 (d) (and their comparative information) are referred to as the *primary financial statements*. An entity may use titles for the statements other than those used in this Standard. For example, an entity may use the title 'balance sheet' instead of 'statement of financial position'. In addition, although this Standard uses terms such as '*other comprehensive income*', '*profit or loss*' and '*total comprehensive income*', an entity may use other terms to label the totals, subtotals and line items required by this Standard as long as they are labelled in a way that faithfully represents the characteristics of the items, as required by paragraph 43. For example, an entity may use the term 'net income' to label 'profit or loss'.

An entity shall present its statement(s) of financial performance as either:

- (a) a single statement of profit or loss and other comprehensive income, with profit or loss and other comprehensive income presented in two sections—if this option is chosen, an entity shall present the profit or loss section first followed directly by the other comprehensive income section; or
- (b) a statement of profit or loss and a separate statement presenting comprehensive income that shall begin with profit or loss—if this option is chosen, the statement of profit or loss shall immediately precede the statement presenting comprehensive income.

In this Standard:

- (a) the profit or loss section described in paragraph 12 (a) and the statement of profit or loss described in paragraph 12 (b) are referred to as the statement of profit or loss; and
- (b) the other comprehensive income section described in paragraph 12 (a) and the statement presenting comprehensive income described in paragraph 12 (b) are referred to as the statement presenting comprehensive income.

An entity shall present each of the primary financial statements with equal prominence in a complete set of financial statements.

The roles of the primary financial statements and the notes

To achieve the objective of financial statements (see paragraph 9), an entity presents information in the primary financial statements and discloses information in the notes. An entity need only present or disclose *material information* (see paragraphs 19 and B1–B5).

The role of the primary financial statements is to provide structured summaries of a reporting entity's recognised assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows, that are useful to users of financial statements for:

- (a) obtaining an understandable overview of the entity's recognised assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows;
- (b) making comparisons between entities, and between reporting periods for the same entity; and
- (c) identifying items or areas about which users of financial statements may wish to seek additional information in the notes.

- 17 Funktion des Anhangs ist es, die wesentlichen Informationen bereitzustellen, die erforderlich sind, um
- (a) die Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten zu verstehen (siehe Paragraph B6), und
 - (b) die primären Abschlussbestandteile um zusätzliche Informationen zu ergänzen, damit die Zielsetzung des Abschlusses erreicht wird (siehe Paragraph B7).
- 18 Ein Unternehmen hat anhand der in den Paragraphen 16–17 beschriebenen Funktionen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs zu bestimmen, ob Informationen in die primären Abschlussbestandteile oder in den Anhang aufzunehmen sind. Da die primären Abschlussbestandteile und der Anhang unterschiedliche Funktionen haben, unterscheidet sich auch der Umfang der Informationen, die im Anhang bzw. in den primären Abschlussbestandteilen enthalten sein müssen. Angesichts dieser unterschiedlichen Funktionen gilt Folgendes:
- (a) um die in Paragraph 16 genannten strukturierten Zusammenfassungen bereitzustellen, sind die in den primären Abschlussbestandteilen bereitgestellten Informationen stärker aggregiert als die im Anhang bereitgestellten Informationen, und
 - (b) um die in Paragraph 17 genannten Informationen bereitzustellen, werden im Anhang detailliertere Informationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital, die Erträge, die Aufwendungen und die Zahlungsströme des Unternehmens, einschließlich der *Aufgliederung* der in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Informationen, bereitgestellt.

Informationen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt oder im Anhang angegeben werden

- 19 Einige IFRS-Rechnungslegungsstandards nennen Informationen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt oder im Anhang angegeben werden müssen. Ein Unternehmen braucht einer bestimmten Darstellungs- oder Angabepflicht eines IFRS-Rechnungslegungsstandards jedoch nicht nachzukommen, wenn die aus der Darstellung oder Angabe resultierenden Informationen nicht wesentlich sind. Dies gilt selbst dann, wenn ein IFRS-Rechnungslegungsstandard bestimmte Anforderungen oder Mindestanforderungen vorgibt.
- 20 Ein Unternehmen hat die Bereitstellung zusätzlicher Angaben in Betracht zu ziehen, wenn die Einhaltung der spezifischen Vorschriften von IFRS-Rechnungslegungsstandards allein nicht ausreicht, um die Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen sowie sonstigen Ereignissen und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.

Informationen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt werden

- 21 Nach Paragraph 16 besteht die Funktion der primären Abschlussbestandteile darin, strukturierte Zusammenfassungen bereitzustellen, die für die in dem genannten Paragraphen angeführten Zwecke nützlich sind (im Folgenden als *nützliche strukturierte Zusammenfassung* bezeichnet). Ein Unternehmen hat, wie in den Paragraphen 22–24 dargelegt, anhand der Funktion der primären Abschlussbestandteile zu bestimmen, welche wesentlichen Informationen in den jeweiligen Bestandteilen darzustellen sind.
- 22 Mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in einem primären Abschlussbestandteil hat ein Unternehmen spezifische Vorschriften einzuhalten, die die Struktur des Abschlussbestandteils bestimmen. Bei den spezifischen Vorschriften handelt es sich um folgende:
- (a) für die Gewinn- und Verlustrechnung – die Vorschriften der Paragraphen 47, 69, 76 und 78,
 - (b) für die Gesamtergebnisrechnung – die Vorschriften der Paragraphen 86–88,
 - (c) für die Bilanz – die Vorschriften der Paragraphen 96 und 104,
 - (d) für die Eigenkapitalveränderungsrechnung – die Vorschriften des Paragraphen 107 und
 - (e) für die Kapitalflussrechnung – die Vorschriften des Paragraphen 10 von IAS 7.
- 23 Einige IFRS-Rechnungslegungsstandards schreiben vor, dass bestimmte Einzelposten in den primären Abschlussbestandteilen gesondert darzustellen sind (z. B. die Paragraphen 75 und 103 dieses Standards). Ein Unternehmen braucht einen Einzelposten in einem primären Abschlussbestandteil nicht gesondert darzustellen, wenn dies mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in dem Abschlussbestandteil nicht erforderlich ist. Dies gilt selbst dann, wenn IFRS-Rechnungslegungsstandards eine Liste bestimmter zwingender Einzelposten enthalten oder die Einzelposten als Mindestanforderungen vorgeben (siehe Paragraph B8).
- 24 Ein Unternehmen hat zusätzliche Einzelposten und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in dem jeweiligen primären Abschlussbestandteil erforderlich ist. Stellt ein Unternehmen zusätzliche Einzelposten oder Zwischensummen dar, müssen diese Einzelposten bzw. Zwischensummen folgende Bedingungen erfüllen (siehe Paragraph B9):
- (a) Sie müssen gemäß den IFRS-Rechnungslegungsstandards angesetzte und bewertete Beträge enthalten,
 - (b) sie müssen mit der durch die in Paragraph 22 angeführten Vorschriften bestimmten Struktur des jeweiligen Abschlussbestandteils vereinbar sein,
 - (c) sie müssen gemäß Paragraph 30 von Periode zu Periode stetig ausgewiesen werden, und
 - (d) sie dürfen nicht stärker hervorgehoben werden als die gemäß den IFRS-Rechnungslegungsstandards darzustellenden Summen und Zwischensummen.

Bezeichnung des Abschlusses

- 25 Ein Unternehmen hat einen Abschluss eindeutig als solchen zu bezeichnen und von anderen Informationen, die im selben Dokument veröffentlicht werden, zu unterscheiden (siehe Paragraph B10).
- 26 IFRS-Rechnungslegungsstandards werden nur auf den Abschluss angewandt und nicht unbedingt auf andere Informationen, die in einem Geschäftsbericht, in gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen oder in einem anderen Dokument bereitgestellt werden. Daher ist es wichtig, dass Abschlussadressaten in der Lage sind, die auf der Grundlage der IFRS-Rechnungslegungsstandards erstellten Informationen von anderen Informationen zu unterscheiden, die für Adressaten nützlich sein können, aber nicht Gegenstand der Standards sind.
- 27 Ein Unternehmen hat jeden primären Abschlussbestandteil und den Anhang eindeutig zu bezeichnen. Zusätzlich ist Folgendes deutlich sichtbar anzugeben und zu wiederholen, falls es für das Verständnis der bereitgestellten Informationen notwendig ist:
- (a) der Name des berichtenden Unternehmens oder andere Mittel der Identifizierung sowie etwaige Änderungen dieser Angaben gegenüber dem vorangegangenen Abschlussstichtag,
 - (b) ob es sich um den Abschluss eines einzelnen Unternehmens oder eines Konzerns handelt,
 - (c) der Abschlussstichtag oder die Periode, auf die sich der Abschluss bezieht,
 - (d) die Darstellungswährung gemäß der Definition in IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* und
 - (e) wie weit die Beträge im Abschluss gerundet wurden (siehe Paragraph B11).

The role of the notes is to provide material information necessary:	17
(a) to enable users of financial statements to understand the line items presented in the primary financial statements (see paragraph B6); and	
(b) to supplement the primary financial statements with additional information to achieve the objective of financial statements (see paragraph B7).	
An entity shall use the roles of the primary financial statements and the notes, described in paragraphs 16–17, to determine whether to include information in the primary financial statements or in the notes. The different roles of the primary financial statements and the notes mean that the extent of the information required in the notes differs from that in the primary financial statements. The differences mean that:	18
(a) to provide the structured summaries described in paragraph 16, information provided in the primary financial statements is more aggregated than information provided in the notes; and	
(b) to provide the information described in paragraph 17, more detailed information about the entity's assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows, including the <i>disaggregation</i> of information presented in the primary financial statements, is provided in the notes.	
Information presented in the primary financial statements or disclosed in the notes	
Some IFRS Accounting Standards specify information that is required to be presented in the primary financial statements or disclosed in the notes. An entity need not provide a specific presentation or disclosure required by IFRS Accounting Standards if the information resulting from that presentation or disclosure is not material. This is the case even if IFRS Accounting Standards contain a list of specific requirements or describe them as minimum requirements.	19
An entity shall consider whether to provide additional disclosures when compliance with the specific requirements in IFRS Accounting Standards is insufficient to enable users of financial statements to understand the effect of transactions and other events and conditions on the entity's financial position and financial performance.	20
Information presented in the primary financial statements	
Paragraph 16 establishes that the role of the primary financial statements is to provide structured summaries that are useful for the purposes specified in that paragraph (referred to hereafter as a <i>useful structured summary</i>). An entity shall use the role of the primary financial statements to determine what material information to present in those statements, as set out in paragraphs 22–24.	21
To provide a useful structured summary in a primary financial statement, an entity shall comply with specific requirements that determine the structure of the statement. The specific requirements are:	22
(a) for the statement of profit or loss—the requirements in paragraphs 47, 69, 76 and 78;	
(b) for the statement presenting comprehensive income—the requirements in paragraphs 86–88;	
(c) for the statement of financial position—the requirements in paragraphs 96 and 104;	
(d) for the statement of changes in equity—the requirements in paragraph 107; and	
(e) for the statement of cash flows—the requirements in paragraph 10 of IAS 7.	
Some IFRS Accounting Standards require specific line items to be presented separately in the primary financial statements (for example paragraphs 75 and 103 of this Standard). An entity need not present separately a line item in a primary financial statement if doing so is not necessary for the statement to provide a useful structured summary. This is the case even if IFRS Accounting Standards contain a list of specific required line items or describe the line items as minimum requirements (see paragraph B8).	23
An entity shall present additional line items and subtotals if such presentations are necessary for a primary financial statement to provide a useful structured summary. When an entity presents additional line items or subtotals, those line items or subtotals shall (see paragraph B9):	24
(a) comprise amounts recognised and measured in accordance with IFRS Accounting Standards;	
(b) be compatible with the statement structure created by the requirements listed in paragraph 22;	
(c) be consistent from period to period, in accordance with paragraph 30; and	
(d) be displayed no more prominently than the totals and subtotals required by IFRS Accounting Standards.	
Identification of the financial statements	
An entity shall clearly identify the financial statements and distinguish them from other information in the same published document (see paragraph B10).	25
IFRS Accounting Standards apply only to financial statements, and not necessarily to other information provided in an annual report, a regulatory filing or another document. Therefore, it is important that users of financial statements can distinguish information that is prepared using IFRS Accounting Standards from other information that may be useful to users but is not the subject of those requirements.	26
An entity shall clearly identify each primary financial statement and the notes. In addition, an entity shall disclose prominently, and repeat when necessary for the information provided to be understandable:	27
(a) the name of the reporting entity or other means of identification, and any change in that information from the end of the preceding reporting period;	
(b) whether the financial statements are of an individual entity or a group of entities;	
(c) the date of the end of the reporting period or the period covered by the financial statements;	
(d) the presentation currency, as defined in IAS 21 <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i> ; and	
(e) the level of rounding used for the amounts in the financial statements (see paragraph B11).	

Häufigkeit der Berichterstattung

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

Stetigkeit der Darstellung, der Angabe und der Gliederung

- 30 Ein Unternehmen hat die Darstellung, die Angabe und die Gliederung von Posten im Abschluss von einer Berichtsperiode zur nächsten beizubehalten, es sei denn,
- (a) aufgrund einer wesentlichen Änderung des Tätigkeitsfelds des Unternehmens oder einer Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt sich, dass eine Änderung der Darstellung, der Angabe oder der Gliederung unter Berücksichtigung der in IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* enthaltenen Kriterien zur Auswahl bzw. zur Anwendung der Rechnungslegungsmethoden zu einer besser geeigneten Darstellungsform führt (siehe Paragraph B12), oder
 - (b) ein IFRS-Rechnungslegungsstandard verlangt eine Änderung der Darstellung, der Angabe oder der Gliederung.

Vergleichsinformationen

- 31 Sofern die IFRS-Rechnungslegungsstandards nicht etwas anderes gestatten oder vorschreiben, hat ein Unternehmen für alle im Abschluss der aktuellen Periode enthaltenen quantitativen Informationen Vergleichsinformationen (d. h. Informationen zur vorangegangenen Berichtsperiode) bereitzustellen. Vergleichsinformationen sind in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der aktuellen Periode erforderlich sind (siehe Paragraph B13).
- 32 Ein Unternehmen hat in jedem primären Abschlussbestandteil und im Anhang eine aktuelle Berichtsperiode und die vorangegangene Periode darzustellen. Die Paragraphen B14–B15 enthalten Vorschriften in Bezug auf zusätzliche Vergleichsinformationen.

Änderung der Rechnungslegungsmethode, rückwirkende Berichtigung oder Umgliederung

- 33 Ändert ein Unternehmen die Darstellung, die Angabe oder die Gliederung von Posten im Abschluss, hat es, außer wenn dies undurchführbar ist, auch die Vergleichsbeträge umzugliedern. Gliedert ein Unternehmen die Vergleichsbeträge um, muss es folgende Angaben machen (einschließlich zum Beginn der vorangegangenen Periode):
- (a) Art der Umgliederung,
 - (b) Betrag jedes umgegliederten Postens bzw. jeder umgegliederten Postengruppe und
 - (c) Grund für die Umgliederung.
- 34 Ist die Umgliederung der Vergleichsbeträge undurchführbar, sind folgende Angaben erforderlich:
- (a) der Grund für die unterlassene Umgliederung und
 - (b) die Art der Anpassungen, die bei einer Umgliederung erfolgt wären.
- 35 Die Verbesserung der Vergleichbarkeit der Angaben zwischen den einzelnen Perioden hilft den Abschlussadressaten bei wirtschaftlichen Entscheidungen; insbesondere können für Prognosezwecke Trends in den Informationen beurteilt werden. Unter bestimmten Umständen ist es undurchführbar, die Vergleichsbeträge für eine bestimmte vorangegangene Berichtsperiode umzugliedern und so die Stetigkeit hinsichtlich der aktuellen Periode zu erreichen. Beispielsweise ist es möglich, dass ein Unternehmen Daten in der vorangegangenen Periode/den vorangegangenen Perioden auf eine Art erhoben hat, die eine Umgliederung nicht zulässt, und eine Wiederherstellung der Informationen undurchführbar ist.
- 36 IAS 8 führt aus, welche Anpassungen der Vergleichsinformationen bei der Änderung einer Rechnungslegungsmethode oder der Berichtigung eines Fehlers erforderlich sind.
- 37 Ein Unternehmen hat zusätzlich zu den Vergleichsinformationen gemäß den Paragraphen 31–32 eine dritte Bilanz zum Beginn der vorangegangenen Periode vorzulegen, wenn
- (a) es eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, eine rückwirkende Anpassung von Abschlussposten vornimmt oder Abschlussposten umgliedert und
 - (b) die rückwirkende Anwendung, rückwirkende Anpassung oder Umgliederung eine wesentliche Auswirkung auf die Informationen in der Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode hat.
- 38 In den in Paragraph 37 genannten Fällen hat ein Unternehmen drei Bilanzen vorzulegen – jeweils eine Bilanz
- (a) zum Ende der aktuellen Berichtsperiode,
 - (b) zum Ende der vorangegangenen Periode und
 - (c) zu Beginn der vorangegangenen Periode.
- 39 Ist ein Unternehmen verpflichtet, gemäß Paragraph 37 eine dritte Bilanz vorzulegen, hat es die in den Paragraphen 33–36 und IAS 8 vorgeschriebenen Angaben zu machen. Allerdings sind die zugehörigen Anhangangaben zur Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode nicht erforderlich.
- 40 Der Stichtag dieser dritten Bilanz ist der Beginn der vorangegangenen Periode, unabhängig davon, ob der Abschluss eines Unternehmens Vergleichsinformationen für frühere Perioden umfasst (so wie in den Paragraphen B14–B15 gestattet).

Frequency of reporting

An entity shall provide a complete set of financial statements at least annually. When an entity changes the end of its reporting period and provides financial statements for a period longer or shorter than one year, the entity shall disclose, in addition to the period covered by the financial statements:

- (a) the reason for using a longer or shorter period; and
- (b) the fact that amounts included in the financial statements are not entirely comparable.

Normally, an entity consistently prepares financial statements for a one-year period. However, for practical reasons, some entities prefer to report, for example, for a 52-week period. This Standard does not preclude this practice.

Consistency of presentation, disclosure and classification

An entity shall retain the presentation, disclosure and *classification* of items in the financial statements from one reporting period to the next unless:

- (a) it is apparent, following a significant change in the nature of the entity's operations or a review of its financial statements, that another presentation, disclosure or classification would be more appropriate having regard to the criteria for selecting and applying accounting policies in IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements* (see paragraph B12); or
- (b) an IFRS Accounting Standard requires a change in presentation, disclosure or classification.

Comparative information

Except when IFRS Accounting Standards permit or require otherwise, an entity shall provide comparative information (that is, information for the preceding reporting period) for all amounts reported in the current period's financial statements. An entity shall include comparative information for narrative and descriptive information if it is necessary for an understanding of the current period's financial statements (see paragraph B13).

An entity shall present a current reporting period and preceding period in each of its primary financial statements and in the notes. Paragraphs B14–B15 set out requirements relating to additional comparative information.

Change in accounting policy, retrospective restatement or reclassification

If an entity changes the presentation, disclosure or classification of items in its financial statements, it shall reclassify comparative amounts unless reclassification is impracticable. When an entity reclassifies comparative amounts, it shall disclose (including as at the beginning of the preceding period):

- (a) the nature of the reclassification;
- (b) the amount of each item or class of items that is reclassified; and
- (c) the reason for the reclassification.

When it is impracticable to reclassify comparative amounts, an entity shall disclose:

- (a) the reason for not reclassifying the amounts; and
- (b) the nature of the adjustments that would have been made if the amounts had been reclassified.

Enhancing the inter-period comparability of information assists users of financial statements in making economic decisions, especially by allowing the assessment of trends in information for predictive purposes. In some circumstances, it is impracticable to reclassify comparative information for a particular prior reporting period to achieve consistency with the current period. For example, an entity may not have collected data in the prior period(s) in a way that allows reclassification, and it may be impracticable to recreate the information.

IAS 8 sets out the adjustments to comparative information required when an entity changes an accounting policy or corrects an error.

An entity shall present a third statement of financial position as at the beginning of the preceding period in addition to the comparative information required in paragraphs 31–32 if:

- (a) it applies an accounting policy retrospectively, makes a retrospective restatement of items in its financial statements or reclassifies items in its financial statements; and
- (b) the retrospective application, retrospective restatement or reclassification has a material effect on the information in the statement of financial position as at the beginning of the preceding period.

In the circumstances described in paragraph 37 an entity shall present three statements of financial position—a statement of financial position as at:

- (a) the end of the current reporting period;
- (b) the end of the preceding period; and
- (c) the beginning of the preceding period.

When an entity is required to present a third statement of financial position applying paragraph 37, it shall disclose the information required by paragraphs 33–36 and IAS 8. However, it need not provide the related notes to the statement of financial position as at the beginning of the preceding period.

The date of that third statement of financial position shall be as at the beginning of the preceding period regardless of whether an entity's financial statements provide comparative information for earlier periods (as permitted by paragraphs B14–B15).

AGGREGATION UND AUFGLIEDERUNG

Grundsätze der Aggregation und der Aufgliederung

- 41 Für die Zwecke dieses Standards ist ein Posten ein Vermögenswert, eine Schuld, ein Eigenkapitalinstrument oder eine Rücklage, ein Ertrag, eine Aufwendung oder ein Zahlungsstrom oder jede *Aggregation* oder *Aufgliederung* solcher Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalinstrumente, Erträge, Aufwendungen oder Zahlungsströme. Ein Einzelposten ist ein Posten, der in den primären Abschlussbestandteilen gesondert dargestellt wird. Weitere wesentliche Informationen über Posten werden im Anhang angegeben. Ein Unternehmen hat Folgendes zu tun, es sei denn, es würde sich damit über bestimmte in IFRS-Rechnungslegungsstandards enthaltene Vorschriften zu Aggregation bzw. Aufgliederung hinwegsetzen (siehe Paragraphen B16–B23):
- (a) Es hat Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen oder Zahlungsströme auf der Grundlage gemeinsamer Merkmale zu gliedern und zu Posten zu aggregieren,
 - (b) es hat Posten auf der Grundlage nicht gemeinsamer Merkmale aufzugliedern,
 - (c) es hat Posten in der Weise zu aggregieren oder aufzugliedern, dass die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten so beschaffen sind, dass die Funktion der primären Abschlussbestandteile, d. h. die Bereitstellung nützlicher strukturierter Zusammenfassungen, erfüllt wird (siehe Paragraph 16),
 - (d) es hat Posten in der Weise zu aggregieren oder aufzugliedern, dass die im Anhang angegebenen Informationen so beschaffen sind, dass die Funktion des Anhangs, d. h. die Bereitstellung wesentlicher Informationen, erfüllt wird (siehe Paragraph 17), und
 - (e) es hat sicherzustellen, dass durch Aggregation und Aufgliederung im Abschluss wesentliche Informationen nicht verschleiert werden (siehe Paragraph B3).
- 42 In Anwendung der in Paragraph 41 genannten Grundsätze hat ein Unternehmen Posten aufzugliedern, wenn die daraus resultierenden Informationen wesentlich sind. Stellt ein Unternehmen unter Anwendung von Paragraph 41 (c) wesentliche Informationen nicht in den primären Abschlussbestandteilen dar, hat es sie im Anhang anzugeben. Die Paragraphen B79 und B111 enthalten Beispiele für Erträge, Aufwendungen, Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalposten, deren Merkmale in einem Maße nicht ähnlich sein können, dass eine Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in der Bilanz oder eine Angabe im Anhang erforderlich ist, um wesentliche Informationen bereitzustellen.
- 43 Ein Unternehmen hat die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Posten (d. h. Summen, Zwischensummen und Einzelposten) bzw. die im Anhang angegebenen Posten so zu bezeichnen und zu beschreiben, dass ein getreues Bild der Merkmale des jeweiligen Postens vermittelt wird (siehe Paragraphen B24–B26). Um ein getreues Bild eines Postens zu vermitteln, hat ein Unternehmen alle Beschreibungen und Erläuterungen bereitzustellen, die ein Abschlussadressat zum Verständnis des Postens benötigt. In bestimmten Fällen kann es erforderlich sein, dass ein Unternehmen in die Beschreibungen und Erläuterungen eine Definition der vom Unternehmen verwendeten Begriffe sowie Informationen darüber aufnimmt, wie es Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aggregiert oder aufgliedert hat.

Saldierung

- 44 Ein Unternehmen darf Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen nicht miteinander saldieren, sofern nicht die Saldierung von einem IFRS-Rechnungslegungsstandard vorgeschrieben oder gestattet wird (siehe Paragraphen B27–B28).
- 45 Ein Unternehmen hat Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen gesondert auszuweisen. Saldierungen in der Ergebnisrechnung oder in der Bilanz vermindern die Fähigkeit der Abschlussadressaten, Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen zu verstehen und die künftigen Zahlungsströme des Unternehmens zu schätzen, es sei denn, die Saldierung spiegelt den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines sonstigen Ereignisses wider. Die Bewertung von Vermögenswerten unter Abzug von Wertberichtigungen – beispielsweise Wertberichtigungen für veraltete Vorräte und Wertberichtigungen für erwartete Kreditverluste aus finanziellen Vermögenswerten – ist keine Saldierung.

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

- 46 Ein Unternehmen hat alle Ertrags- und Aufwandsposten in einer Berichtsperiode in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen, sofern nicht von einem IFRS-Rechnungslegungsstandard etwas anderes vorgeschrieben oder gestattet wird (siehe Paragraphen 88–95 und B86).

Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung

- 47 Ein Unternehmen hat die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen einer der folgenden fünf Kategorien zuzuordnen (siehe Paragraph B29):
- (a) der Kategorie „Betrieb“ (siehe Paragraph 52),
 - (b) der Kategorie „Investition“ (siehe Paragraphen 53–58),
 - (c) der Kategorie „Finanzierung“ (siehe Paragraphen 59–66),
 - (d) der Kategorie „Ertragsteuern“ (siehe Paragraph 67) oder
 - (e) der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ (siehe Paragraph 68).
- 48 Die Paragraphen 52–68 enthalten Vorschriften für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Kategorien „Betrieb“, „Investition“, „Finanzierung“, „Ertragsteuern“ und „aufgegebene Geschäftsbereiche“. Darüber hinaus ist in den Paragraphen B65–B76 festgelegt, wie Währungsumrechnungsdifferenzen, der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten sowie Gewinne und Verluste aus Derivaten und designierten Sicherungsinstrumenten den einzelnen Kategorien zuzuordnen sind.

Unternehmen mit bestimmten Hauptgeschäftstätigkeiten

- 49 Um Erträge und Aufwendungen den Kategorien „Betrieb“, „Investition“ und „Finanzierung“ zuordnen zu können, hat ein Unternehmen zu beurteilen, ob es eine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit – d. h. eine der folgenden Hauptgeschäftstätigkeiten (siehe Paragraphen B30–B41) – ausübt:
- (a) Investition in bestimmte Arten von Vermögenswerten, im Folgenden als „Investition in Vermögenswerte“ bezeichnet (siehe Paragraph 53), oder
 - (b) Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden.

AGGREGATION AND DISAGGREGATION

Principles of aggregation and disaggregation

- For the purposes of this Standard, an item is an asset, liability, equity instrument or reserve, income, expense or cash flow or any aggregation or disaggregation of such assets, liabilities, equity, income, expenses or cash flows. A line item is an item that is presented separately in the primary financial statements. Other material information about items is disclosed in the notes. Unless doing so would override specific aggregation or disaggregation requirements in IFRS Accounting Standards, an entity shall (see paragraphs B16–B23): 41
- (a) classify and aggregate assets, liabilities, equity, income, expenses or cash flows into items based on shared characteristics;
 - (b) disaggregate items based on characteristics that are not shared;
 - (c) aggregate or disaggregate items to present line items in the primary financial statements that fulfil the role of the primary financial statements in providing useful structured summaries (see paragraph 16);
 - (d) aggregate or disaggregate items to disclose information in the notes that fulfils the role of the notes in providing material information (see paragraph 17); and
 - (e) ensure that aggregation and disaggregation in the financial statements do not obscure material information (see paragraph B3).

Applying the principles in paragraph 41, an entity shall disaggregate items whenever the resulting information is material. If, applying paragraph 41 (c), an entity does not present material information in the primary financial statements, it shall disclose the information in the notes. Paragraphs B79 and B111 set out examples of income, expenses, assets, liabilities and items of equity that might have sufficiently dissimilar characteristics that presentation in the statement of profit or loss or statement of financial position or disclosure in the notes is necessary to provide material information. 42

An entity shall label and describe items presented in the primary financial statements (that is, totals, subtotals and line items) or items disclosed in the notes in a way that faithfully represents the characteristics of the item (see paragraphs B24–B26). To faithfully represent an item, an entity shall provide all descriptions and explanations necessary for a user of financial statements to understand the item. In some cases, an entity might need to include in the descriptions and explanations the meaning of the terms the entity uses and information about how it has aggregated or disaggregated assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows. 43

Offsetting

An entity shall not offset assets and liabilities or income and expenses, unless required or permitted by an IFRS Accounting Standard (see paragraphs B27–B28). 44

An entity reports separately both assets and liabilities, and income and expenses. Offsetting in the statement(s) of financial performance or the statement of financial position, except when offsetting reflects the substance of the transaction or other event, reduces users' ability to understand the transactions and other events and conditions that have occurred and to assess the entity's future cash flows. Measuring assets net of valuation allowances—for example, obsolescence allowances on inventories and allowances for expected credit losses on financial assets—is not offsetting. 45

STATEMENT OF PROFIT OR LOSS

An entity shall include all items of income and expense in a reporting period in the statement of profit or loss unless an IFRS Accounting Standard requires or permits otherwise (see paragraphs 88–95 and B86). 46

Categories in the statement of profit or loss

- An entity shall classify income and expenses included in the statement of profit or loss in one of five categories (see paragraph B29): 47
- (a) the operating category (see paragraph 52);
 - (b) the investing category (see paragraphs 53–58);
 - (c) the financing category (see paragraphs 59–66);
 - (d) the income taxes category (see paragraph 67); and
 - (e) the discontinued operations category (see paragraph 68).

Paragraphs 52–68 set out requirements for classifying income and expenses in the operating, investing, financing, income taxes and discontinued operations categories. In addition, paragraphs B65–B76 set out requirements on how foreign exchange differences, the gain or loss on the net monetary position, and gains and losses on derivatives and designated hedging instruments are classified in the categories. 48

Entities with specified main business activities

- To classify income and expenses in the operating, investing and financing categories, an entity shall assess whether it has a specified main business activity—that is a main business activity of (see paragraphs B30–B41): 49
- (a) investing in particular types of assets, referred to hereafter as investing in assets (see paragraph 53); or
 - (b) providing financing to customers.

- 50 In Anwendung der Paragraphen 55–58 und 65–66 ordnet ein Unternehmen mit einer bestimmten Hauptgeschäfts-tätigkeit bestimmte Erträge und Aufwendungen, die der Kategorie „Investition“ oder „Finanzierung“ zugeordnet würden, wenn die Tätigkeit keine Hauptgeschäftstätigkeit wäre, der Kategorie „Betrieb“ zu.
- 51 Wenn ein Unternehmen
- (a) die Investition in Vermögenswerte als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, hat es dies anzugeben.
 - (b) die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, hat es dies anzugeben.
 - (c) bei seiner Beurteilung, ob es die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt (siehe Paragraph B41), eine Änderung des Ergebnisses feststellt, hat es anzugeben:
 - (i) die Tatsache, dass sich das Ergebnis der Beurteilung geändert hat, und das Datum der Änderung.
 - (ii) für die Ertrags- und Aufwandsposten, deren Zuordnung sich aufgrund des geänderten Ergebnisses der Beurteilung geändert hat, den Betrag und die Zuordnung der genannten Posten vor und nach der Änderung des Ergebnisses der Beurteilung in der aktuellen Berichtsperiode sowie den Betrag und die Zuordnung in der vorangegangenen Periode, es sei denn, dies ist undurchführbar. Gibt ein Unternehmen die Informationen nicht an, weil dies undurchführbar ist, hat es dies anzugeben.

Die Kategorie „Betrieb“

- 52 Ein Unternehmen hat der Kategorie „Betrieb“ alle in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen zuzuordnen, die nicht einer der folgenden Kategorien zugeordnet werden (siehe Paragraph B42):
- (a) der Kategorie „Investition“,
 - (b) der Kategorie „Finanzierung“,
 - (c) der Kategorie „Ertragsteuern“ oder
 - (d) der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“.

Die Kategorie „Investition“

- 53 Ein Unternehmen hat die in Paragraph 54 angeführten Erträge und Aufwendungen aus folgenden Vermögenswerten der Kategorie „Investition“ zuzuordnen, es sei denn, die Paragraphen 55–58 schreiben für ein Unternehmen, das eine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, etwas anderes vor:
- (a) Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen (siehe Paragraphen B43–B44),
 - (b) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente und
 - (c) sonstige Vermögenswerte, wenn sie einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften (siehe Paragraphen B45–B49).
- 54 Die Erträge und Aufwendungen aus den in Paragraph 53 angeführten Vermögenswerten, die ein Unternehmen der Kategorie „Investition“ zuzuordnen hat, umfassen die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Beträge für (siehe Paragraph B47):
- (a) die durch die Vermögenswerte erzielten Erträge,
 - (b) die Erträge und Aufwendungen, die sich aus der Bewertung beim erstmaligen Ansatz und der Folgebewertung der Vermögenswerte ergeben, einschließlich bei der Ausbuchung der Vermögenswerte, und
 - (c) die zusätzlichen Aufwendungen, die dem Erwerb und der Veräußerung der Vermögenswerte einzeln zugeordnet werden können – z. B. Transaktionskosten und Veräußerungskosten.

Unternehmen mit bestimmten Hauptgeschäftstätigkeiten

- 55 Was die Investition in die in Paragraph 53 (a) angeführten Vermögenswerte (d. h. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen) betrifft, die ein Unternehmen als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt (siehe Paragraph B38), hat das Unternehmen die in Paragraph 54 genannten Erträge und Aufwendungen folgenden Kategorien zuzuordnen:
- (a) der Kategorie „Investition“, wenn die Vermögenswerte nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe Paragraphen B43 (a) und B44 (a)), oder
 - (b) der Kategorie „Betrieb“, wenn die Vermögenswerte nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe Paragraphen B43 (b)–(c) und B44 (b)–(c)).
- 56 Was die in Paragraph 53 (b) angeführten Vermögenswerte (d. h. Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente) betrifft, hat ein Unternehmen die in Paragraph 54 genannten Erträge und Aufwendungen der Kategorie „Investition“ zuzuordnen, es sei denn,
- (a) es übt als eine Hauptgeschäftstätigkeit die Investition in finanzielle Vermögenswerte aus, die unter Paragraph 53 (c) fallen – in diesem Fall ordnet es die Erträge und Aufwendungen der Kategorie „Betrieb“ zu.
 - (b) es erfüllt nicht die Vorgabe unter (a), aber es übt als eine Hauptgeschäftstätigkeit die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden aus – in diesem Fall nimmt es folgende Zuordnungen vor:
 - (i) Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die mit der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden in Verbindung stehen, z. B. aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die für damit verbundene aufsichtsrechtliche Anforderungen gehalten werden, werden der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet.
 - (ii) Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die nicht mit der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden in Verbindung stehen, werden – unter Ausübung eines Wahlrechts hinsichtlich der für die Zuordnung der in Paragraph 54 genannten Erträge und Aufwendungen zugrunde gelegten Rechnungslegungsmethode – der Kategorie „Betrieb“ oder der Kategorie „Investition“ zugeordnet. Die Wahl der Rechnungslegungsmethode hat derjenigen zu entsprechen, die das Unternehmen für Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten in Paragraph 65 (a) (ii) getroffen hat.
- 57 Kann ein Unternehmen, das Paragraph 56 (b) anwendet, nicht zwischen den in den Paragraphen 56 (b) (i) und 56 (b) (ii) genannten Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten unterscheiden, hat es die in Paragraph 56 (b) (ii) vorgesehene Wahl der Rechnungslegungsmethode in der Weise zu treffen, dass es die Erträge und Aufwendungen aus allen Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten der Kategorie „Betrieb“ zuordnet.
- 58 Was die Investition in die in Paragraph 53 (c) genannten Vermögenswerte betrifft (d. h. Erträge und Aufwendungen aus sonstigen Vermögenswerten, wenn diese einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften), die ein Unternehmen als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt (siehe Paragraph B40), hat das Unternehmen die in Paragraph 54 genannten Erträge und Aufwendungen der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen:

Applying paragraphs 55–58 and 65–66, an entity with a specified main business activity classifies in the operating category some income and expenses that would have been classified in the investing or financing category if the activity were not a main business activity. 50

If an entity: 51

- (a) invests in assets as a main business activity, it shall disclose that fact.
- (b) provides financing to customers as a main business activity, it shall disclose that fact.
- (c) identifies a different outcome from its assessment of whether it invests in assets or provides financing to customers as a main business activity (see paragraph B41), it shall disclose:
 - (i) the fact the outcome of the assessment has changed and the date of the change.
 - (ii) the amount and classification of items of income and expense before and after the date of the change in the outcome of the assessment in the current period and the amount and classification in the prior period for the items for which the classification has changed because of the changed outcome of the assessment, unless it is impracticable to do so. If an entity does not disclose the information because it is impracticable to do so, the entity shall disclose that fact.

The operating category

An entity shall classify in the operating category all income and expenses included in the statement of profit or loss that are not classified in (see paragraph B42): 52

- (a) the investing category;
- (b) the financing category;
- (c) the income taxes category; or
- (d) the discontinued operations category.

The investing category

Except as required by paragraphs 55–58 for an entity that has a specified main business activity, an entity shall classify in the investing category income and expenses specified in paragraph 54 from: 53

- (a) investments in associates, joint ventures and unconsolidated subsidiaries (see paragraphs B43–B44);
- (b) cash and cash equivalents; and
- (c) other assets if they generate a return individually and largely independently of the entity's other resources (see paragraphs B45–B49).

The income and expenses from the assets identified in paragraph 53 that an entity shall classify in the investing category comprise the amounts included in the statement of profit or loss for (see paragraph B47): 54

- (a) the income generated by the assets;
- (b) the income and expenses that arise from the initial and subsequent measurement of the assets, including on derecognition of the assets; and
- (c) the incremental expenses directly attributable to the acquisition and disposal of the assets—for example, transaction costs and costs to sell the assets.

Entities with specified main business activities

For the assets specified in paragraph 53 (a) (that is, investments in associates, joint ventures and unconsolidated subsidiaries) that an entity invests in as a main business activity (see paragraph B38), the entity shall classify the income and expenses specified in paragraph 54: 55

- (a) in the investing category if the assets are accounted for applying the equity method (see paragraphs B43 (a) and B44 (a)); or
- (b) in the operating category if the assets are not accounted for applying the equity method (see paragraphs B43 (b)–(c) and B44 (b)–(c)).

For the assets specified in paragraph 53 (b) (that is, cash and cash equivalents), an entity shall classify the income and expenses specified in paragraph 54 in the investing category unless: 56

- (a) it invests as a main business activity in financial assets within the scope of paragraph 53 (c)—in which case it shall classify the income and expenses in the operating category.
- (b) it does not meet the requirements in (a) but provides financing to customers as a main business activity—in which case it shall classify:
 - (i) the income and expenses from cash and cash equivalents that relate to providing financing to customers, for example cash and cash equivalents held for related regulatory requirements—in the operating category.
 - (ii) the income and expenses from cash and cash equivalents that do not relate to providing financing to customers—by applying an accounting policy choice to classify the income and expenses specified in paragraph 54 in the operating category or the investing category. The choice of accounting policy shall be consistent with that made by the entity for the purpose of the related accounting policy for income and expenses from liabilities in paragraph 65 (a) (ii).

If an entity applying paragraph 56 (b) cannot distinguish between the cash and cash equivalents described in paragraphs 56 (b) (i) and 56 (b) (ii), it shall apply the accounting policy choice in paragraph 56 (b) (ii) to classify income and expenses from all cash and cash equivalents in the operating category. 57

For the assets specified in paragraph 53 (c) (that is, other assets if they generate a return individually and largely independently of the entity's other resources) that an entity invests in as a main business activity (see paragraph B40), the entity shall classify the income and expenses specified in paragraph 54 in the operating category. 58

Die Kategorie „Finanzierung“

- 59 Um zu bestimmen, welche Erträge und Aufwendungen der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen sind, hat ein Unternehmen zu unterscheiden zwischen:
- (a) Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten (siehe Paragraphen B50–B51), und
 - (b) anderen als den unter a) beschriebenen Verbindlichkeiten, d. h. Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten (siehe Paragraph B53).
- 60 Was die in Paragraph 59 (a) genannten Verbindlichkeiten betrifft (d. h. Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten), hat ein Unternehmen – es sei denn, die Paragraphen 63–66 sehen etwas anderes vor – die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Beträge für Folgendes der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen:
- (a) Erträge und Aufwendungen, die sich aus der Bewertung beim erstmaligen Ansatz und der Folgebewertung der Verbindlichkeiten ergeben, einschließlich bei der Ausbuchung der Verbindlichkeiten (siehe Paragraph B52), und
 - (b) die zusätzlichen Aufwendungen, die der Emission und der Tilgung der Verbindlichkeiten einzeln zugeordnet werden können – z. B. Transaktionskosten.
- 61 Was die in Paragraph 59 (b) angeführten Verbindlichkeiten betrifft (d. h. Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten), hat ein Unternehmen – es sei denn, die Paragraphen 63–64 sehen etwas anderes vor – Folgendes der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen:
- (a) Zinserträge und -aufwendungen, jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften von IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt, und
 - (b) Erträge und Aufwendungen, die sich aus Zinsänderungen ergeben, jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften von IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt.
- 62 In den Paragraphen B56–B57 wird dargelegt, wie ein Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 59–61 auf hybride Verträge anzuwenden hat, bei denen es sich um eine Verbindlichkeit handelt.
- 63 Die Vorschriften der Paragraphen 60–61 gelten nicht für Gewinne und Verluste aus Derivaten und designierten Sicherungsinstrumenten. Ein Unternehmen hat die Paragraphen B70–B76 anzuwenden, um solche Gewinne und Verluste zuzuordnen.
- 64 Ein Unternehmen hat Folgendes von der Kategorie „Finanzierung“ auszunehmen und der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen:
- (a) Erträge und Aufwendungen aus ausgestellten Kapitalanlageverträgen mit Überschussbeteiligung, die in Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* erfasst werden (siehe Paragraph B58), und
 - (b) versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen, die gemäß IFRS 17 *Versicherungsverträge* in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden.

Unternehmen mit bestimmten Hauptgeschäftstätigkeiten

- 65 Unternehmen, die die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausüben, haben Erträge und Aufwendungen wie folgt zuzuordnen (siehe Paragraph B59):
- (a) Erträge und Aufwendungen aus den in Paragraph 59 (a) angeführten Verbindlichkeiten (d. h. Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten) sind,
 - (i) wenn die Verbindlichkeiten mit der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden in Verbindung stehen, der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.
 - (ii) wenn die Verbindlichkeiten nicht mit der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden in Verbindung stehen – unter Ausübung eines Bilanzierungswahlrechts hinsichtlich der für die Zuordnung der in Paragraph 60 angeführten Erträge und Aufwendungen zugrunde gelegten Rechnungslegungsmethode – der Kategorie „Betrieb“ oder der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen. Die Wahl der Rechnungslegungsmethode hat derjenigen zu entsprechen, die das Unternehmen für Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten in Paragraph 56 (b) (ii) getroffen hat.
 - (b) Erträge und Aufwendungen aus den in Paragraph 59 (b) angeführten Verbindlichkeiten (d. h. Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten) sind
 - (i) der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen, wenn es sich um in Paragraph 61 angeführte Erträge und Aufwendungen handelt, oder
 - (ii) der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen, wenn es sich nicht um in Paragraph 61 angeführte Erträge und Aufwendungen handelt.
- 66 Kann ein Unternehmen, das Paragraph 65 (a) anwendet, nicht zwischen den in den Paragraphen 65 (a) (i) und 65 (a) (ii) angeführten Verbindlichkeiten unterscheiden, hat es die in Paragraph 65 (a) (ii) vorgesehene Wahl der Rechnungslegungsmethode in der Weise zu treffen, dass es die Erträge und Aufwendungen aus allen diesen Verbindlichkeiten der Kategorie „Betrieb“ zuordnet.

Die Kategorie „Ertragsteuern“

- 67 Ein Unternehmen hat Steueraufwendungen bzw. Steuererträge, die gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden, sowie alle damit verbundenen Währungsumrechnungsdifferenzen der Kategorie „Ertragsteuern“ zuzuordnen (siehe Paragraphen B65–B68).

Die Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“

- 68 Ein Unternehmen hat Erträge und Aufwendungen aus aufgegebenen Geschäftsbereichen gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ zuzuordnen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellende Summen und Zwischensummen

- 69 Ein Unternehmen hat in der Gewinn- und Verlustrechnung folgende Summen und Zwischensummen darzustellen:
- (a) das *Betriebsergebnis* (siehe Paragraph 70),
 - (b) das *Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern* (siehe Paragraph 71), vorbehaltlich Paragraph 73, und
 - (c) den *Gewinn oder Verlust* (siehe Paragraph 72).
- 70 Das Betriebsergebnis umfasst alle der Kategorie „Betrieb“ zugeordneten Erträge und Aufwendungen.
- 71 Das Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern umfasst:
- (a) das Betriebsergebnis und
 - (b) alle der Kategorie „Investition“ zugeordneten Erträge und Aufwendungen.

The financing category

To determine what income and expenses to classify in the financing category, an entity shall distinguish between: 59

- (a) liabilities that arise from transactions that involve only the raising of finance (see paragraphs B50–B51); and
- (b) liabilities other than those described in (a)—that is, liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance (see paragraph B53).

For the liabilities specified in paragraph 59 (a) (that is, liabilities that arise from transactions that involve only the raising of finance), except as set out in paragraphs 63–66, an entity shall classify in the financing category the amounts included in the statement of profit or loss for: 60

- (a) income and expenses that arise from the initial and subsequent measurement of the liabilities, including on derecognition of the liabilities (see paragraph B52); and
- (b) the incremental expenses directly attributable to the issue and extinguishment of the liabilities—for example, transaction costs.

For the liabilities specified in paragraph 59 (b) (that is, liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance), except as set out in paragraphs 63–64, an entity shall classify in the financing category: 61

- (a) interest income and expenses, but only if the entity identifies such income and expenses for the purpose of applying other requirements in IFRS Accounting Standards; and
- (b) income and expenses arising from changes in interest rates, but only if the entity identifies such income and expenses for the purpose of applying other requirements in IFRS Accounting Standards.

Paragraphs B56–B57 set out how an entity shall apply the requirements in paragraphs 59–61 to hybrid contracts that contain a host that is a liability. 62

The requirements in paragraphs 60–61 do not apply to gains and losses on derivatives and designated hedging instruments. An entity shall apply paragraphs B70–B76 to classify such gains and losses. 63

An entity shall exclude from the financing category and classify in the operating category: 64

- (a) income and expenses from issued investment contracts with participation features recognised applying IFRS 9 *Financial Instruments* (see paragraph B58); and
- (b) insurance finance income and expenses included in the statement of profit or loss applying IFRS 17 *Insurance Contracts*.

Entities with specified main business activities

If an entity provides financing to customers as a main business activity, it shall classify income and expenses (see paragraph B59): 65

- (a) from the liabilities specified in paragraph 59 (a) (that is, liabilities that arise from transactions that involve only the raising of finance):
 - (i) if the liabilities relate to providing financing to customers—in the operating category.
 - (ii) if the liabilities do not relate to providing financing to customers—by applying an accounting policy choice to classify the income and expenses specified in paragraph 60 in the operating category or the financing category. The choice of accounting policy shall be consistent with that made by the entity for the purpose of the related accounting policy for income and expenses from cash and cash equivalents in paragraph 56 (b) (ii).
- (b) from the liabilities specified in paragraph 59 (b) (that is, liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance):
 - (i) if the income and expenses are specified in paragraph 61—in the financing category; or
 - (ii) if the income and expenses are not specified in paragraph 61—in the operating category.

If an entity applying paragraph 65 (a) cannot distinguish between the liabilities described in paragraphs 65 (a) (i) and 65 (a) (ii), it shall apply the accounting policy choice in paragraph 65 (a) (ii) to classify income and expenses from all such liabilities in the operating category. 66

The income taxes category

An entity shall classify in the income taxes category tax expense or tax income that is included in the statement of profit or loss applying IAS 12 *Income Taxes*, and any related foreign exchange differences (see paragraphs B65–B68). 67

The discontinued operations category

An entity shall classify in the discontinued operations category income and expenses from discontinued operations as required by IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*. 68

Totals and subtotals to be presented in the statement of profit or loss

An entity shall present totals and subtotals in the statement of profit or loss for: 69

- (a) *operating profit or loss* (see paragraph 70);
- (b) *profit or loss before financing and income taxes* (see paragraph 71), subject to paragraph 73; and
- (c) *profit or loss* (see paragraph 72).

Operating profit or loss comprises all income and expenses classified in the operating category. 70

Profit or loss before financing and income taxes comprises: 71

- (a) operating profit or loss; and
- (b) all income and expenses classified in the investing category.

- 72 Der Gewinn oder Verlust ist die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Summe der Erträge abzüglich Aufwendungen. Dementsprechend umfasst der Gewinn oder Verlust alle den einzelnen Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordneten Erträge und Aufwendungen (siehe Paragraph 47).
- 73 Ein Unternehmen darf Paragraph 69 (b) nicht anwenden, wenn es die in Paragraph 65 (a) (ii) dargelegte Rechnungslegungsmethode anwendet, die darin besteht, die Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die nicht mit der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden in Verbindung stehen, der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen. Ein solches Unternehmen hat jedoch Paragraph 24 anzuwenden, um zu bestimmen, ob nach dem Betriebsergebnis und vor der Kategorie „Finanzierung“ eine zusätzliche Zwischensumme darzustellen ist. So würde das Unternehmen beispielsweise eine Zwischensumme für das Betriebsergebnis und die Erträge und Aufwendungen aus nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen darstellen, wenn es dies mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung seiner Erträge und Aufwendungen für erforderlich hält.
- 74 Stellt ein in Paragraph 73 beschriebenes Unternehmen eine zusätzliche Zwischensumme dar, die das Betriebsergebnis und alle der Kategorie „Investition“ zugeordneten Erträge und Aufwendungen umfasst, so darf es für diese Zwischensumme keine Bezeichnung wählen, die impliziert, dass in der Zwischensumme keine Finanzierungsbeträge enthalten sind, wie etwa „Ergebnis vor Finanzierung“. In Anwendung von Paragraph 43 hat das Unternehmen die Zwischensumme so zu bezeichnen, dass ein getreues Bild der in der Zwischensumme enthaltenen Beträge vermittelt wird.

Posten, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben sind

- 75 Ein Unternehmen hat in der Gewinn- und Verlustrechnung folgende Einzelposten darzustellen (siehe Paragraph B77):
- (a) nach diesem Standard vorgeschriebene Beträge, nämlich
 - (i) Umsatzerlöse, wobei die unter b) i) und c) i) genannten Einzelposten gesondert darzustellen sind,
 - (ii) Betriebsaufwendungen, wobei die gemäß den Paragraphen 78 und 82(a) vorgeschriebenen Einzelposten gesondert darzustellen sind,
 - (iii) Anteil am Gewinn oder Verlust von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden,
 - (iv) Ertragsteueraufwand oder -ertrag und
 - (v) einen gesonderten Betrag für die Summe aufgegebener Geschäftsbereiche (siehe IFRS 5),
 - (b) nach IFRS 9 vorgeschriebene Beträge, nämlich
 - (i) die nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinserträge,
 - (ii) Wertminderungsaufwendungen (einschließlich Wertaufholungen von Wertminderungsaufwendungen oder -erträgen), die gemäß Abschnitt 5.5 von IFRS 9 ermittelt werden,
 - (iii) Gewinne und Verluste aus der Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden,
 - (iv) alle Gewinne oder Verluste, die sich aus einer Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert eines finanziellen Vermögenswerts und seinen bisherigen fortgeführten Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Umgliederung des finanziellen Vermögenswerts von der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten in die erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ergeben, und
 - (v) alle zuvor im sonstigen Ergebnis erfassten kumulierten Gewinne oder Verluste, die zum Zeitpunkt der Umgliederung eines finanziellen Vermögenswerts von der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis in die erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgswirksam umgegliedert werden, und
 - (c) nach IFRS 17 vorgeschriebene Beträge, nämlich
 - (i) versicherungstechnische Erträge,
 - (ii) versicherungstechnische Aufwendungen aus ausgestellten Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17,
 - (iii) Erträge oder Aufwendungen aus gehaltenen Rückversicherungsverträgen,
 - (iv) versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen aus ausgestellten Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 und
 - (v) Finanzerträge oder -aufwendungen aus gehaltenen Rückversicherungsverträgen.
- 76 Ein Unternehmen hat in der Gewinn- und Verlustrechnung (außerhalb der in Paragraph 47 beschriebenen Kategorien) eine Aufteilung des Gewinns oder Verlusts für die Berichtsperiode darzustellen, der
- (a) den nicht beherrschenden Anteilen und
 - (b) den *Eigentümern* des Mutterunternehmens zugeordnet werden kann.
- 77 In den Paragraphen B78–B79 sind die Vorgaben festgelegt, nach denen ein Unternehmen nach eigenem Ermessen bestimmt, ob es zusätzliche Einzelposten in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen oder Posten im Anhang anzugeben hat.

Darstellung von der Kategorie „Betrieb“ zugeordneten Aufwendungen und diesbezügliche Angaben

- 78 In der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung hat ein Unternehmen Aufwendungen in der Weise zu gliedern und in Einzelposten darzustellen, dass eine möglichst nützliche strukturierte Zusammenfassung der Aufwendungen nach einem der beiden folgenden Merkmale oder nach beiden folgenden Merkmalen bereitgestellt wird (siehe Paragraphen B80–B85):
- (a) Art der Aufwendungen oder
 - (b) Funktion der Aufwendungen innerhalb des Unternehmens.
- 79 Die Aggregation der in einem bestimmten Einzelposten enthaltenen Betriebsaufwendungen hat auf der Grundlage nur eines dieser Merkmale zu erfolgen, aber es muss nicht für alle Einzelposten dasselbe Merkmal als Grundlage für die Aggregation verwendet werden (siehe Paragraph B81).
- 80 Bei der Gliederung von Aufwendungen nach ihrer Art („nach ihrer Art gegliederte Aufwendungen“) stellt ein Unternehmen Informationen über Betriebsaufwendungen bereit, die mit der Art der für die Ausübung der Tätigkeiten des Unternehmens verbrauchten wirtschaftlichen Ressourcen in Verbindung stehen, ohne dass auf die Tätigkeiten, auf die sich die verbrauchten wirtschaftlichen Ressourcen beziehen, Bezug genommen wird. Bei diesen Informationen kann es sich um Informationen über Aufwendungen für Rohstoffe, Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer sowie planmäßige Abschreibungen handeln.
- 81 Bei der Gliederung von Aufwendungen nach ihrer Funktion innerhalb des Unternehmens nimmt ein Unternehmen eine Zuordnung und Aggregation der Betriebsaufwendungen nach der Tätigkeit vor, auf die sich die verbrauchten Ressourcen beziehen. Beispielsweise bilden die Umsatzkosten einen Funktions-Einzelposten, in dem Aufwendungen im Zusammenhang mit der Produktion oder anderen zu Umsatzerlösen führenden Tätigkeiten eines Unternehmens zusammengefasst werden, z. B.: Aufwendungen für Rohstoffe, Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer sowie planmäßige Abschreibungen. Daher könnte ein Unternehmen bei der Gliederung von Aufwendungen nach ihrer Funktion

Profit or loss is the total of income less expenses included in the statement of profit or loss. Accordingly, it comprises all income and expenses classified in all categories in the statement of profit or loss (see paragraph 47). 72

An entity shall not apply paragraph 69 (b) if it applies the accounting policy set out in paragraph 65 (a) (ii) of classifying in the operating category income and expenses from liabilities that do not relate to the provision of financing to customers. However, such an entity shall apply paragraph 24 to determine whether to present an additional subtotal after operating profit and before the financing category. For example, the entity would present a subtotal for operating profit or loss and income and expenses from investments accounted for using the equity method if the entity determines doing so is necessary to provide a useful structured summary of its income and expenses. 73

If an entity described in paragraph 73 presents an additional subtotal comprising operating profit or loss and all income and expenses classified in the investing category, it shall not label the subtotal in a way that implies the subtotal excludes financing amounts, such as 'profit before financing'. Applying paragraph 43, the entity shall label the subtotal in a way that faithfully represents the amounts included in the subtotal. 74

Items to be presented in the statement of profit or loss or disclosed in the notes

An entity shall present in the statement of profit or loss line items for (see paragraph B77): 75

- (a) amounts required by this Standard, namely:
 - (i) revenue, presenting separately the line items described in (b) (i) and (c) (i);
 - (ii) operating expenses, presenting separately line items as required by paragraphs 78 and 82 (a);
 - (iii) share of the profit or loss of associates and joint ventures accounted for using the equity method;
 - (iv) income tax expense or income; and
 - (v) a single amount for the total of discontinued operations (see IFRS 5);
- (b) amounts required by IFRS 9, namely:
 - (i) interest revenue calculated using the effective interest method;
 - (ii) impairment losses (including reversals of impairment losses or impairment gains) determined in accordance with Section 5.5 of IFRS 9;
 - (iii) gains and losses arising from the derecognition of financial assets measured at amortised cost;
 - (iv) any gain or loss arising from the difference between the fair value of a financial asset and its previous amortised cost at the date of reclassification from amortised cost measurement to measurement at fair value through profit or loss; and
 - (v) any cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income that is reclassified to profit or loss at the date of reclassification of a financial asset from measurement at fair value through other comprehensive income to measurement at fair value through profit or loss; and
- (c) amounts required by IFRS 17, namely:
 - (i) insurance revenue;
 - (ii) insurance service expenses from contracts issued within the scope of IFRS 17;
 - (iii) income or expenses from reinsurance contracts held;
 - (iv) insurance finance income or expenses from contracts issued within the scope of IFRS 17; and
 - (v) finance income or expenses from reinsurance contracts held.

An entity shall present in the statement of profit or loss (outside all the categories described in paragraph 47) an allocation of profit or loss for the reporting period attributable to: 76

- (a) non-controlling interests; and
- (b) owners of the parent.

Paragraphs B78–B79 set out requirements on how an entity uses its judgement to determine whether to present additional line items in the statement of profit or loss or disclose items in the notes. 77

Presentation and disclosure of expenses classified in the operating category

In the operating category of the statement of profit or loss, an entity shall classify and present expenses in line items in a way that provides the most useful structured summary of its expenses, using one or both of these characteristics (see paragraphs B80–B85): 78

- (a) the nature of expenses; or
- (b) the function of the expenses within the entity.

Any individual line item shall comprise operating expenses aggregated on the basis of only one of these characteristics, but the same characteristic does not have to be used as the aggregation basis for all line items (see paragraph B81). 79

In classifying expenses by nature ('nature expenses'), an entity provides information about operating expenses related to the nature of the economic resources consumed to accomplish the entity's activities without reference to the activities in relation to which those economic resources were consumed. Such information includes information about raw material expense, employee benefit expense, depreciation and amortisation. 80

In classifying expenses by function within the entity, an entity allocates and aggregates operating expenses according to the activity to which the consumed resource relates. For example, cost of sales is a function line item that combines expenses relating to an entity's production or other revenue-generating activities such as: raw material expense, employee benefit expense, depreciation and amortisation. Therefore, when classifying expenses by function, an entity might: 81

- (a) Aufwendungen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Ressourcen derselben Art (z. B. Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer) mehreren Funktions-Einzelposten (z. B. Umsatzkosten und Forschung und Entwicklung) zuordnen und
 - (b) in einen Funktions-Einzelposten Aufwendungen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Ressourcen verschiedener Art (z. B. Aufwendungen für Rohstoffe, Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer und planmäßige Abschreibungen) aufnehmen.
- 82 Stellt ein Unternehmen in der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung einen oder mehrere Einzelposten dar, die nach ihrer Funktion gegliederte Aufwendungen enthalten, so hat es
- (a) für seine Umsatzkosten einen gesonderten Einzelposten darzustellen, wenn das Unternehmen Betriebsaufwendungen verschiedenen Funktionen zuordnet, zu denen eine Umsatzkosten-Funktion gehört. Dieser Einzelposten muss den in Paragraph 38 von IAS 2 *Vorräte* beschriebenen Gesamtbetrag des Aufwands für Vorräte enthalten.
 - (b) eine qualitative Beschreibung der Art der Aufwendungen anzugeben, die in den einzelnen Funktions-Einzelposten enthalten sind.
- 83 Stellt ein Unternehmen in der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung einen oder mehrere Einzelposten dar, die nach ihrer Funktion gegliederte Aufwendungen enthalten, so hat es zudem in einer einzigen Anhangangabe anzugeben:
- (a) jeweils den Gesamtbetrag für
 - (i) planmäßige Abschreibungen für Sachlagen, der die Beträge umfasst, welche nach Paragraph 73 (e) (vii) von IAS 16 *Sachanlagen*, Paragraph 79 (d) (iv) von IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* und Paragraph 53 (a) von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* anzugeben sind,
 - (ii) planmäßige Abschreibungen für immaterielle Vermögenswerte, der den Betrag umfasst, der nach Paragraph 118 (e) (vi) von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* anzugeben ist,
 - (iii) Leistungen an Arbeitnehmer, der den von einem Unternehmen in Anwendung von IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* erfassten Betrag für Leistungen an Arbeitnehmer und den von einem Unternehmen in Anwendung von IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* erfassten Betrag für von Arbeitnehmern erbrachte Leistungen umfasst,
 - (iv) Wertminderungsaufwendungen und deren Wertaufholungen, der die gemäß den Paragraphen 126 (a) und 126 (b) von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* anzugebenden Beträge umfasst, und
 - (v) Außerplanmäßige Abschreibungen von Vorräten sowie Wertaufholungen dieser außerplanmäßigen Abschreibungen, der die gemäß den Paragraphen 36 (e) und 36 (f) von IAS 2 anzugebenden Beträge umfasst, und
 - (b) für jeden der Gesamtbeträge unter (a) (i)–(v):
 - (i) den Betrag, der sich jeweils auf die einzelnen Einzelposten in der Kategorie „Betrieb“ bezieht (siehe Paragraph B84), und
 - (ii) eine Auflistung etwaiger nicht in die Kategorie „Betrieb“ fallender Einzelposten, die auch Beträge enthalten, die sich auf den Gesamtbetrag beziehen.
- 84 Nach Paragraph 41 hat ein Unternehmen Posten aufzugliedern, um wesentliche Informationen bereitzustellen. Ein Unternehmen, das Paragraph 83 anwendet, ist jedoch von der Bereitstellung folgender Angaben befreit:
- (a) in Bezug auf Funktions-Einzelposten, die in der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt sind – von der Bereitstellung aufgegliederter Angaben über die Beträge der nach ihrer Art gegliederten Aufwendungen, die in jedem Einzelposten enthalten sind, abgesehen von den in Paragraph 83 genannten Beträgen, und
 - (b) in Bezug auf nach ihrer Art gegliederte Aufwendungen, deren Angabe im Anhang in einem IFRS-Rechnungslegungsstandard ausdrücklich vorgeschrieben wird – von der Bereitstellung aufgegliederter Angaben über die Beträge der Aufwendungen, die in jedem Funktions-Einzelposten, der in der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt ist, enthalten sind, abgesehen von den in Paragraph 83 genannten Beträgen.
- 85 Die Befreiung nach Paragraph 84 bezieht sich auf die Aufgliederung von Betriebsaufwendungen. Sie befreit ein Unternehmen jedoch nicht von der Anwendung besonderer Angabepflichten, die in Bezug auf diese Aufwendungen in IFRS-Rechnungslegungsstandards festgelegt sind.

GESAMTERGEBNISRECHNUNG

- 86 Ein Unternehmen hat in der Gesamtergebnisrechnung folgende Gesamtbeträge (Summen) darzustellen:
- (a) den Gewinn oder Verlust,
 - (b) das sonstige Ergebnis (siehe Paragraphen B86–B87) und
 - (c) das Gesamtergebnis, d. h. die Summe aus Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis.
- 87 Ein Unternehmen hat eine Aufteilung des Gesamtergebnisses der Berichtsperiode darzustellen, das
- (a) den nicht beherrschenden Anteilen und
 - (b) den Eigentümern des Mutterunternehmens zugeordnet werden kann.

Sonstiges Ergebnis

- 88 Ein Unternehmen hat die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen einer der folgenden beiden Kategorien zuzuordnen:
- (a) Erträge und Aufwendungen, die unter bestimmten Voraussetzungen erfolgswirksam umgegliedert werden, und
 - (b) Erträge und Aufwendungen, die nicht erfolgswirksam umgegliedert werden.
- 89 Ein Unternehmen hat in jeder der Kategorien der Gesamtergebnisrechnung folgende Einzelposten darzustellen:
- (a) den Anteil der assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, am sonstigen Ergebnis, und
 - (b) die übrigen Posten des sonstigen Ergebnisses.
- 90 Ein Unternehmen hat *Umgliederungsbeträge*, die sich auf Bestandteile des sonstigen Ergebnisses beziehen, in der Gesamtergebnisrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben (siehe Paragraphen B88–B89).
- 91 In anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards ist festgelegt, ob und wann Beträge, die zuvor im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, erfolgswirksam umgegliedert werden. Solche Umgliederungen werden in diesem Standard als „Umgliederungsbeträge“ bezeichnet. Ein Unternehmen berücksichtigt einen Umgliederungsbetrag mit dem zugehörigen Bestandteil des sonstigen Ergebnisses in der Periode, in der der Betrag erfolgswirksam umgegliedert wird. Ein Unternehmen hat diese Beträge in der aktuellen oder einer früheren Periode möglicherweise als nicht realisierte Gewinne im sonstigen Ergebnis ausgewiesen. Um eine doppelte Erfassung im Gesamtergebnis zu vermeiden, hat ein Unternehmen solche nicht realisierten Gewinne vom sonstigen Ergebnis in der Periode abzuziehen, in der die realisierten Gewinne erfolgswirksam umgegliedert werden.

- (a) allocate to several function line items (such as cost of sales and research and development) expenses relating to economic resources of the same nature (such as employee benefit expense); and
 - (b) include in a single function line item an allocation of expenses relating to economic resources of several natures (such as raw material expense, employee benefit expense, depreciation and amortisation).
- If an entity presents one or more line items comprising expenses classified by function in the operating category of the statement of profit or loss, it shall:
- (a) present a separate line item for its cost of sales, if the entity classifies operating expenses in functions that include a cost of sales function. That line item shall include the total of inventory expense described in paragraph 38 of IAS 2 *Inventories*.
 - (b) disclose a qualitative description of the nature of expenses included in each function line item.

An entity that presents one or more line items comprising expenses classified by function in the operating category of the statement of profit or loss shall also disclose in a single note: 83

- (a) the total for each of:
 - (i) depreciation, comprising the amounts required to be disclosed by paragraph 73 (e) (vii) of IAS 16 *Property, Plant and Equipment*, paragraph 79 (d) (iv) of IAS 40 *Investment Property* and paragraph 53 (a) of IFRS 16 *Leases*;
 - (ii) amortisation, comprising the amount required to be disclosed by paragraph 118 (e) (vi) of IAS 38 *Intangible Assets*;
 - (iii) employee benefits, comprising the amount for employee benefits recognised by an entity applying IAS 19 *Employee Benefits* and the amount for services received from employees recognised by an entity applying IFRS 2 *Share-based Payment*;
 - (iv) impairment losses and reversals of impairment losses, comprising the amounts required to be disclosed by paragraphs 126 (a) and 126 (b) of IAS 36 *Impairment of Assets*; and
 - (v) write-downs and reversals of write-downs of inventories, comprising the amounts required to be disclosed by paragraphs 36 (e) and 36 (f) of IAS 2; and
- (b) for each total listed in (a)(i)–(v):
 - (i) the amount related to each line item in the operating category (see paragraph B84); and
 - (ii) a list of any line items outside the operating category that also include amounts relating to the total.

Paragraph 41 requires an entity to disaggregate items to provide material information. However, an entity that applies paragraph 83 is exempt from disclosing: 84

- (a) in relation to function line items presented in the operating category of the statement of profit or loss—disaggregated information about the amounts of nature expenses included in each line item, beyond the amounts specified in paragraph 83; and
- (b) in relation to nature expenses specifically required by an IFRS Accounting Standard to be disclosed in the notes—disaggregated information about the amounts of the expenses included in each function line item presented in the operating category of the statement of profit or loss, beyond the amounts specified in paragraph 83.

The exemption in paragraph 84 relates to disaggregation of operating expenses. However, it does not exempt an entity from applying specific disclosure requirements relating to those expenses in IFRS Accounting Standards. 85

STATEMENT PRESENTING COMPREHENSIVE INCOME

An entity shall present in the statement presenting comprehensive income totals for: 86

- (a) profit or loss;
- (b) other comprehensive income (see paragraphs B86–B87); and
- (c) comprehensive income, being the total of profit or loss and other comprehensive income.

An entity shall present an allocation of comprehensive income for the reporting period attributable to: 87

- (a) non-controlling interests; and
- (b) owners of the parent.

Other comprehensive income

An entity shall classify income and expenses included in the statement presenting comprehensive income in one of two categories: 88

- (a) income and expenses that will be reclassified to profit or loss when specific conditions are met; and
- (b) income and expenses that will not be reclassified to profit or loss.

An entity shall present, in each of the categories of the statement presenting comprehensive income, line items for: 89

- (a) the share of other comprehensive income of associates and joint ventures accounted for using the equity method; and
- (b) other items of other comprehensive income.

An entity shall present in the statement presenting comprehensive income or disclose in the notes *reclassification adjustments* relating to components of other comprehensive income (see paragraphs B88–B89). 90

Other IFRS Accounting Standards specify whether and when amounts previously included in other comprehensive income are reclassified to profit or loss. Such reclassifications are referred to in this Standard as reclassification adjustments. An entity includes a reclassification adjustment with the related component of other comprehensive income in the period that the adjustment is reclassified to profit or loss. An entity might have included these amounts in other comprehensive income as unrealised gains in the current or prior periods. An entity shall deduct them from other comprehensive income in the period in which the realised gains are reclassified to profit or loss to avoid including them in total comprehensive income twice. 91

- 92 Ein Unternehmen, das Umgliederungsbeträge im Anhang angibt, hat in der Gesamtergebnisrechnung die Posten des sonstigen Ergebnisses nach Berücksichtigung zugehöriger Umgliederungsbeträge darzustellen.
- 93 Ein Unternehmen hat entweder in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang den Betrag der Ertragsteuern darzustellen bzw. anzugeben, der auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses, einschließlich der Umgliederungsbeträge, entfällt (siehe Paragraphen 61A und 63 von IAS 12).
- 94 Ein Unternehmen kann die Posten des sonstigen Ergebnisses wie folgt darstellen:
- (a) nach Berücksichtigung aller damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen oder
 - (b) vor Berücksichtigung der mit diesen Posten verbundenen steuerlichen Auswirkungen, wobei die Summe der Ertragsteuern auf diese Posten als aggregierter Betrag ausgewiesen wird.
- 95 Wählt ein Unternehmen die Alternative in Paragraph 94 (b), hat es die Steuern den in Paragraph 88 genannten Kategorien zuzuordnen.

BILANZ

Einstufung von Vermögenswerten und Schulden als kurz- oder langfristig

- 96 Ein Unternehmen hat gemäß den Paragraphen 99–102 kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in der Bilanz darzustellen, es sei denn, ein liquiditätsbasierter Ausweis bietet eine nützlichere strukturierte Zusammenfassung. Ist Letzteres der Fall, hat das Unternehmen alle Vermögenswerte und Schulden nach ihrer Liquidität auszuweisen (siehe Paragraphen B90–B93).
- 97 Unabhängig davon, welche Methode der Darstellung gewählt wird, hat ein Unternehmen für jeden Vermögens- und Schuldeneinzelposten, der Beträge zusammenfasst, von denen erwartet wird, dass sie
- (a) spätestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag bzw.
 - (b) nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag realisiert oder erfüllt werden, den Betrag anzugeben, von dem erwartet wird, dass er nach mehr als zwölf Monaten realisiert oder erfüllt wird.
- 98 Wenn ein Unternehmen lang- und kurzfristige Vermögenswerte bzw. lang- und kurzfristige Schulden in der Bilanz getrennt darstellt, dürfen latente Steueransprüche (-schulden) nicht als kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) ausgewiesen werden.

Kurzfristige Vermögenswerte

- 99 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen (siehe Paragraphen B94–B95):
- (a) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet, oder der Vermögenswert wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten,
 - (b) der Vermögenswert wird primär für Handelszwecke gehalten,
 - (c) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet oder
 - (d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IAS 7), es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eingeschränkt.
- 100 Ein Unternehmen hat alle Vermögenswerte, die nicht in Paragraph 99 angeführt sind, als langfristig einzustufen.

Kurzfristige Schulden

- 101 Ein Unternehmen hat eine Schuld in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen:
- (a) die Erfüllung der Schuld wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet (siehe Paragraphen B96 und B107–B108),
 - (b) die Schuld wird primär zu Handelszwecken gehalten (siehe Paragraph B97),
 - (c) die Schuld ist innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen (siehe Paragraphen B97–B98 und B107–B108), oder
 - (d) das Unternehmen hat am Abschlussstichtag nicht das Recht, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben (siehe Paragraphen B99–B108).
- 102 Ein Unternehmen hat alle Schulden, die nicht in Paragraph 101 angeführt sind, als langfristig einzustufen.

Posten, die in der Bilanz darzustellen oder im Anhang anzugeben sind

- 103 Ein Unternehmen hat in der Bilanz folgende Einzelposten darzustellen:
- (a) Sachanlagen,
 - (b) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien,
 - (c) immaterielle Vermögenswerte,
 - (d) Geschäfts- oder Firmenwert,
 - (e) finanzielle Vermögenswerte (ohne die unter g), j) und k) ausgewiesenen Beträge),
 - (f) Portfolios von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17, die Vermögenswerte sind, aufgegliedert wie in Paragraph 78 von IFRS 17 verlangt,
 - (g) nach der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen,
 - (h) biologische Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 41 *Landwirtschaft*,
 - (i) Vorräte,
 - (j) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen,
 - (k) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,
 - (l) die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören,
 - (m) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten,
 - (n) Rückstellungen,
 - (o) finanzielle Verbindlichkeiten (ohne die unter m) und n) ausgewiesenen Beträge),
 - (p) Portfolios von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17, die Verbindlichkeiten sind, aufgegliedert wie in Paragraph 78 von IFRS 17 verlangt,
 - (q) Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß der Definition in IAS 12,

An entity disclosing reclassification adjustments in the notes shall present in the statement presenting comprehensive income the items of other comprehensive income after any related reclassification adjustments.	92
An entity shall either present in the statement presenting comprehensive income or disclose in the notes the amount of income taxes relating to each item of other comprehensive income, including reclassification adjustments (see paragraphs 61A and 63 of IAS 12).	93
An entity may present items of other comprehensive income either:	94
(a) net of related tax effects; or	
(b) before related tax effects, with one amount shown for the aggregate amount of income taxes relating to those items.	
If an entity selects the alternative in paragraph 94 (b), it shall allocate the tax between the categories set out in paragraph 88.	95

STATEMENT OF FINANCIAL POSITION

Classification of assets and liabilities as current or non-current

An entity shall present current and non-current assets, and current and non-current liabilities, as separate classifications in its statement of financial position in accordance with paragraphs 99–102 except when a presentation based on liquidity provides a more useful structured summary. When that exception applies, an entity shall present all assets and liabilities in order of liquidity (see paragraphs B90–B93).	96
Whichever method of presentation is adopted, an entity shall disclose the amount expected to be recovered or settled after more than 12 months for each asset and liability line item that combines amounts expected to be recovered or settled:	97
(a) no more than 12 months after the reporting period; and	
(b) more than 12 months after the reporting period.	
When an entity presents current and non-current assets, and current and non-current liabilities, as separate classifications in its statement of financial position, it shall not classify deferred tax assets (liabilities) as current assets (liabilities).	98
Current assets	
An entity shall classify an asset as current when (see paragraphs B94–B95):	99
(a) it expects to realise the asset, or intends to sell or consume it, in its normal operating cycle;	
(b) it holds the asset primarily for the purpose of trading;	
(c) it expects to realise the asset within 12 months after the reporting period; or	
(d) the asset is cash or a cash equivalent (as defined in IAS 7), unless the asset is restricted from being exchanged or used to settle a liability for at least 12 months after the reporting period.	
An entity shall classify all assets other than those specified in paragraph 99 as non-current.	100
Current liabilities	
An entity shall classify a liability as current when:	101
(a) it expects to settle the liability in its normal operating cycle (see paragraphs B96 and B107–B108);	
(b) it holds the liability primarily for the purpose of trading (see paragraph B97);	
(c) the liability is due to be settled within 12 months after the reporting period (see paragraphs B97–B98 and B107–B108); or	
(d) it does not have the right at the end of the reporting period to defer settlement of the liability for at least 12 months after the reporting period (see paragraphs B99–B108).	
An entity shall classify all liabilities other than those specified in paragraph 101 as non-current.	102

Items to be presented in the statement of financial position or disclosed in the notes

An entity shall present in the statement of financial position line items for:	103
(a) property, plant and equipment;	
(b) investment property;	
(c) intangible assets;	
(d) goodwill;	
(e) financial assets (excluding amounts shown under (g), (j) and (k));	
(f) portfolios of contracts within the scope of IFRS 17 that are assets, disaggregated as required by paragraph 78 of IFRS 17;	
(g) investments accounted for using the equity method;	
(h) biological assets within the scope of IAS 41 <i>Agriculture</i> ;	
(i) inventories;	
(j) trade and other receivables;	
(k) cash and cash equivalents;	
(l) the total of assets classified as held for sale and assets included in disposal groups classified as held for sale in accordance with IFRS 5;	
(m) trade and other payables;	
(n) provisions;	
(o) financial liabilities (excluding amounts shown under (m) and (n));	
(p) portfolios of contracts within the scope of IFRS 17 that are liabilities, disaggregated as required by paragraph 78 of IFRS 17;	
(q) liabilities and assets for current tax, as defined in IAS 12;	

- (r) latente Steueransprüche und -schulden gemäß der Definition in IAS 12 und
 - (s) die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind.
- 104 Ein Unternehmen hat in der Bilanz darzustellen:
- (a) nicht beherrschende Anteile und
 - (b) gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzuordnen sind.
- 105 In den Paragraphen B109–B111 sind die Vorgaben festgelegt, nach denen ein Unternehmen nach eigenem Ermessen bestimmt, ob es zusätzliche Einzelposten in der Bilanz darzustellen oder Posten im Anhang anzugeben hat.
- 106 Vorbehaltlich Paragraph 96 schreibt dieser Standard weder die Reihenfolge noch die Gliederung vor, in der ein Unternehmen die Posten in der Bilanz darstellt. Ferner gilt, dass die verwendeten Bezeichnungen und die Reihenfolge der Posten oder die Aggregation ähnlicher Posten in Abhängigkeit von der Art des Unternehmens und seinen Geschäftsvorfällen geändert werden können, um eine nützliche strukturierte Zusammenfassung der Vermögenswerte, der Schulden und des Eigenkapitals des Unternehmens bereitzustellen. Beispielsweise kann ein Finanzinstitut die Bezeichnungen in Paragraph 103 anpassen, um eine nützliche strukturierte Zusammenfassung der Vermögenswerte, der Schulden und des Eigenkapitals eines Finanzinstituts bereitzustellen.

EIGENKAPITALVERÄNDERUNGSRECHNUNG

Informationen, die in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen sind

- 107 Ein Unternehmen hat gemäß Paragraph 10 eine Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erstellen. Die Eigenkapitalveränderungsrechnung muss enthalten:
- (a) das Gesamtergebnis für die Berichtsperiode, wobei die Gesamtbeträge, die den Eigentümern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Anteilen zuzuordnen sind, getrennt auszuweisen sind,
 - (b) für jede Eigenkapitalkomponente die Auswirkungen einer rückwirkenden Anwendung oder rückwirkenden Berichtigung, die gemäß IAS 8 erfasst wurde, und
 - (c) für jede Eigenkapitalkomponente eine Überleitung vom Buchwert zu Beginn der Periode auf den Buchwert am Ende der Periode, wobei (zumindest) die Veränderungen gesondert darzustellen sind, die zurückzuführen sind auf
 - (i) Gewinn oder Verlust,
 - (ii) sonstiges Ergebnis und
 - (iii) Geschäftsvorfälle mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln, wobei Kapitalzuführungen von Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer sowie Veränderungen bei Eigentumsanteilen an Tochterunternehmen, die keinen Verlust der Beherrschung nach sich ziehen, gesondert auszuweisen sind.
- 108 Nach IAS 8 sind zur Berücksichtigung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, soweit durchführbar, rückwirkende Anpassungen erforderlich, es sei denn, die Übergangsvorschriften in einem anderen IFRS-Rechnungslegungsstandard schreiben eine andere Erfassung vor. Ebenso sind nach IAS 8, soweit durchführbar, rückwirkende Berichtigungen von Fehlern erforderlich. Rückwirkende Anpassungen und rückwirkende Berichtigungen stellen keine Eigenkapitalveränderungen dar, sondern sind Anpassungen des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen, sofern nicht ein IFRS-Rechnungslegungsstandard eine rückwirkende Anpassung einer anderen Eigenkapitalkomponente verlangt. Nach Paragraph 107 (b) hat ein Unternehmen die sich aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und – getrennt davon – aus der Fehlerberichtigung ergebende Gesamtanpassung für jede Eigenkapitalkomponente in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen. Ein Unternehmen hat diese Anpassungen für jede Vorperiode sowie für den Periodenanfang darzustellen.

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

- 109 Ein Unternehmen hat entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang für jede Eigenkapitalkomponente eine Aufgliederung des sonstigen Ergebnisses nach Posten darzustellen bzw. anzugeben (siehe Paragraph 107 (c) (ii)).
- 110 Ein Unternehmen hat entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang die Höhe der Dividenden, die während der Berichtsperiode als Ausschüttungen an die Eigentümer erfasst werden, sowie den betreffenden Dividendenbetrag je Anteil darzustellen bzw. anzugeben.
- 111 Zu den in Paragraph 107 genannten Eigenkapitalkomponenten gehören beispielsweise jede Kategorie des eingebrachten Kapitals, der kumulierte Saldo jeder Kategorie des sonstigen Ergebnisses und die Gewinnrücklagen.
- 112 Veränderungen des Eigenkapitals eines Unternehmens zwischen dem Beginn und dem Ende der Berichtsperiode spiegeln die Zu- oder Abnahme seines Nettovermögens während der Periode wider. Mit Ausnahme von Änderungen, die sich aus Geschäftsvorfällen mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln (z. B. Kapitaleinlagen, Rückerwerb von eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens und Dividenden), sowie den unmittelbar damit zusammenhängenden Transaktionskosten ergeben, stellt die Gesamtveränderung des Eigenkapitals während der betreffenden Periode den Gesamtbetrag der Erträge und Aufwendungen einschließlich der Gewinne und Verluste dar, die während der betreffenden Periode durch die Tätigkeiten des Unternehmens entstehen.

ANHANGANGABEN

Struktur

- 113 Das Unternehmen hat im Anhang anzugeben:
- (a) Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses (siehe Paragraphen 6A–6N von IAS 8) und die angewandten spezifischen Rechnungslegungsmethoden (siehe Paragraphen 27A–27I von IAS 8),
 - (b) die nach IFRS-Rechnungslegungsstandards vorgeschriebenen Informationen, die nicht in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt sind, und
 - (c) sonstige Informationen, die nicht in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt werden, für das Verständnis eines oder mehrerer der primären Abschlussbestandteile jedoch erforderlich sind (siehe Paragraph 20).
- 114 Ein Unternehmen hat die Anhangangaben, soweit durchführbar, systematisch darzustellen (siehe Paragraph B112). Bei der Festlegung der Darstellungssystematik hat das Unternehmen zu berücksichtigen, wie sich diese auf die Verständlichkeit und die Vergleichbarkeit seiner Abschlüsse auswirkt. Ein Unternehmen hat jeden Posten in den primären Abschlussbestandteilen mit einem Querverweis auf sämtliche zugehörigen Informationen im Anhang zu versehen. Wenn die im Anhang angegebenen Beträge in einem oder mehreren Einzelposten in

- (r) deferred tax liabilities and deferred tax assets, as defined in IAS 12; and
- (s) liabilities included in disposal groups classified as held for sale in accordance with IFRS 5.

An entity shall present in the statement of financial position:

- (a) non-controlling interests; and
- (b) issued capital and reserves attributable to owners of the parent.

Paragraphs B109–B111 set out requirements on how an entity uses its judgement to determine whether to present additional line items in the statement of financial position or disclose items in the notes.

Subject to paragraph 96, this Standard does not prescribe the order or format in which an entity presents items in the statement of financial position. In addition, the descriptions used and the ordering of items or aggregation of similar items may be amended according to the nature of the entity and its transactions, to provide a useful structured summary of the entity's assets, liabilities and equity. For example, a financial institution may amend the descriptions in paragraph 103 to provide a useful structured summary of the assets, liabilities and equity of a financial institution.

STATEMENT OF CHANGES IN EQUITY

Information to be presented in the statement of changes in equity

An entity shall present a statement of changes in equity as required by paragraph 10. The statement of changes in equity shall include:

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

IAS 8 requires retrospective adjustments for changes in accounting policies, to the extent practicable, except when the transition requirements in another IFRS Accounting Standard require otherwise. IAS 8 also requires restatements to correct errors to be made retrospectively, to the extent practicable. Retrospective adjustments and retrospective restatements are not changes in equity, but they are adjustments to the opening balance of retained earnings, except when IFRS Accounting Standards require retrospective adjustment of another component of equity. Paragraph 107 (b) requires an entity to present in the statement of changes in equity the total adjustment to each component of equity resulting from changes in accounting policies and, separately, from corrections of errors. An entity shall present these adjustments for each prior reporting period and the beginning of the period.

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

For each component of equity an entity shall either present in the statement of changes in equity or disclose in the notes an analysis of other comprehensive income by item (see paragraph 107 (c) (ii)).

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

In paragraph 107, the components of equity include, for example, each class of contributed equity, the accumulated balance of each class of other comprehensive income and retained earnings.

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

NOTES

Structure

An entity shall disclose in the notes:

- (a) information about the basis of preparation of the financial statements (see paragraphs 6A–6N of IAS 8) and the specific accounting policies used (see paragraphs 27A–27I of IAS 8);
- (b) information required by IFRS Accounting Standards that is not presented in the primary financial statements; and
- (c) other information that is not presented in the primary financial statements, but is necessary for an understanding of any of them (see paragraph 20).

An entity shall, as far as practicable, present notes in a systematic manner (see paragraph B112). In determining a systematic manner, the entity shall consider the effect on the understandability and comparability of its financial statements. An entity shall cross-reference each item in the primary financial statements to any related information in the notes. If amounts disclosed in the notes are included in one or more line items in the primary financial statements, an entity shall disclose in the note the line item(s) in which the amounts are

den primären Abschlussbestandteilen enthalten sind, hat ein Unternehmen im Anhang den/die Einzelposten anzugeben, in dem/denen die Beträge enthalten sind.

- 115 Ein Unternehmen kann Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die angewandten spezifischen Rechnungslegungsmethoden in einem gesonderten Teil des Abschlusses angeben.
- 116 Wenn nicht an anderer Stelle innerhalb von Informationen, die mit dem Abschluss offengelegt werden, angegeben, hat ein Unternehmen im Anhang anzugeben:
- (a) den Sitz und die Rechtsform des Unternehmens, das Land, in dem es registriert ist, und die Adresse des eingetragenen Sitzes (oder des Hauptortes seiner Geschäftstätigkeit, wenn dieser vom eingetragenen Sitz abweicht),
 - (b) eine Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und seiner Haupttätigkeiten,
 - (c) den Namen des Mutterunternehmens und des obersten Mutterunternehmens des Konzerns und
 - (d) wenn seine Lebensdauer begrenzt ist, Angaben zu dieser.

Vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen

Bestimmung der vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen

- 117 Eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl ist eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die (siehe Paragraphen B113–B122)
- (a) ein Unternehmen in seiner öffentlichen Kommunikation außerhalb des Abschlusses verwendet,
 - (b) ein Unternehmen verwendet, um den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt zu vermitteln, und
 - (c) nicht in Paragraph 118 angeführt ist, oder deren Darstellung oder Angabe von IFRS-Rechnungslegungsstandards ausdrücklich verlangt wird.
- 118 Die folgenden Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen sind keine vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen:
- (a) Bruttoergebnis (Umsatzerlöse abzüglich Umsatzkosten) und ähnliche Zwischensummen (siehe Paragraph B123),
 - (b) Betriebsergebnis vor Abschreibungen und Wertminderungen im Anwendungsbereich von IAS 36,
 - (c) Betriebsergebnis und Erträge und Aufwendungen aus allen nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen,
 - (d) für ein Unternehmen, das Paragraph 73 anwendet, eine Zwischensumme, die das Betriebsergebnis und alle der Kategorie „Investition“ zugeordneten Erträge und Aufwendungen umfasst,
 - (e) Ergebnis vor Ertragsteuern und
 - (f) Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen.
- 119 Ein Unternehmen hat davon auszugehen, dass eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die es in der öffentlichen Kommunikation außerhalb seines Abschlusses verwendet, den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt, es sei denn, das Unternehmen widerlegt diese Annahme unter Anwendung von Paragraph 120.
- 120 Ein Unternehmen kann die in Paragraph 119 beschriebene Annahme widerlegen und geltend machen, dass eine Zwischensumme nicht die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass es über angemessene und belastbare Informationen verfügt, die die Grundlage für die Geltendmachung belegen (siehe Paragraphen B124–B131).

Angaben zu den vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen

- 121 Mit den Angaben, die das Unternehmen zu den vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen zu machen hat, wird das Ziel verfolgt, den Abschlussadressaten das Verständnis des Folgenden zu erleichtern:
- (a) des Aspekts der Ertragslage, der aus Sicht des Managements durch eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl vermittelt wird, und
 - (b) wie sich die vom Management festgelegte Erfolgskennzahl mit den von den IFRS-Rechnungslegungsstandards definierten Kennzahlen vergleichen lässt.
- 122 Ein Unternehmen hat Informationen über alle Kennzahlen, die der Definition der vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen in Paragraph 117 entsprechen, in einer einzigen Anhangangabe anzugeben (siehe Paragraphen B132–B133). Diese Anhangangabe hat eine Erklärung zu enthalten, dass die vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermitteln und nicht notwendigerweise mit von anderen Unternehmen bereitgestellten Kennzahlen, die ähnliche Bezeichnungen oder Beschreibungen aufweisen, vergleichbar sind.
- 123 Ein Unternehmen hat jede vom Management festgelegte Erfolgskennzahl klar und verständlich in einer für die Abschlussadressaten nicht irreführenden Weise zu bezeichnen und zu beschreiben (siehe Paragraphen B134–B135). Für jede vom Management festgelegte Erfolgskennzahl hat das Unternehmen anzugeben:
- (a) eine Beschreibung des Aspekts der Ertragslage, der durch die vom Management festgelegte Erfolgskennzahl aus der Sicht des Managements vermittelt wird. Diese Beschreibung hat Erläuterungen dazu zu enthalten, warum aus Sicht des Managements die vom Management festgelegte Erfolgskennzahl nützliche Informationen über die Ertragslage des Unternehmens liefert.
 - (b) wie die vom Management festgelegte Erfolgskennzahl berechnet wird.
 - (c) eine Überleitungsrechnung von der vom Management festgelegten Erfolgskennzahl auf die am ehesten vergleichbare Zwischensumme, die in Paragraph 118 angeführt ist, bzw. auf die am ehesten vergleichbare Summe oder Zwischensumme, deren Darstellung oder Angabe von IFRS-Rechnungslegungsstandards ausdrücklich verlangt wird (siehe Paragraphen B136–B140).
 - (d) die (in Anwendung von Paragraph B141 bestimmten) ertragsteuerlichen Auswirkungen und die Auswirkung auf die nicht beherrschenden Anteile für jeden Posten, der in der unter (c) verlangten Überleitungsrechnung angegeben wird.
 - (e) eine Beschreibung, wie das Unternehmen Paragraph B141 anwendet, um die ertragsteuerlichen Auswirkungen, deren Angabe unter (d) verlangt wird, zu bestimmen.
- 124 Wenn ein Unternehmen die Art und Weise, wie es eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl berechnet, ändert, eine neue vom Management festgelegte Erfolgskennzahl hinzufügt, die Verwendung einer zuvor angegebenen vom Management festgelegten Erfolgskennzahl einstellt oder die Art und Weise ändert, wie es die ertragsteuerlichen Auswirkungen der Überleitungsstellen, deren Angabe in Paragraph 123 (d) verlangt wird, bestimmt, hat es Folgendes anzugeben:
- (a) eine Erläuterung, die es den Abschlussadressaten ermöglicht, die Änderung, Hinzufügung oder Einstellung und deren Auswirkungen zu verstehen,

included.

An entity may disclose notes providing information about the basis of preparation of the financial statements and specific accounting policies used in a separate section of the financial statements. 115

If not disclosed elsewhere in information published with the financial statements, an entity shall disclose in the notes: 116

- (a) the domicile and legal form of the entity, its country of incorporation and the address of its registered office (or principal place of business, if different from the registered office);
- (b) a description of the nature of the entity's operations and its principal activities;
- (c) the name of the parent and the ultimate parent of the group; and
- (d) if it is a limited-life entity, information regarding the length of its life.

Management-defined performance measures

Identification of management-defined performance measures

A *management-defined performance measure* is a subtotal of income and expenses that (see paragraphs B113–B122): 117

- (a) an entity uses in public communications outside financial statements;
- (b) an entity uses to communicate to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole; and
- (c) is not listed in paragraph 118, or specifically required to be presented or disclosed by IFRS Accounting Standards.

Subtotals of income and expenses that are not management-defined performance measures are: 118

- (a) gross profit or loss (revenue minus cost of sales) and similar subtotals (see paragraph B123);
- (b) operating profit or loss before depreciation, amortisation and impairments within the scope of IAS 36;
- (c) operating profit or loss and income and expenses from all investments accounted for using the equity method;
- (d) for an entity that applies paragraph 73, a subtotal comprising operating profit or loss and all income and expenses classified in the investing category;
- (e) profit or loss before income taxes; and
- (f) profit or loss from continuing operations.

An entity shall presume that a subtotal of income and expenses that it uses in public communications outside its financial statements communicates to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole, unless, applying paragraph 120, the entity rebuts the presumption. 119

An entity is permitted to rebut the presumption described in paragraph 119 and assert that a subtotal does not communicate management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole, but only if it has reasonable and supportable information available that demonstrates the basis for the assertion (see paragraphs B124–B131). 120

Disclosure of management-defined performance measures

The objective of the disclosures for management-defined performance measures is for an entity to provide information to help a user of financial statements understand: 121

- (a) the aspect of financial performance that, in management's view, is communicated by a management-defined performance measure; and
- (b) how the management-defined performance measure compares with the measures defined by IFRS Accounting Standards.

An entity shall disclose information about all measures that meet the definition of management-defined performance measures in paragraph 117 in a single note (see paragraphs B132–B133). This note shall include a statement that the management-defined performance measures provide management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole and are not necessarily comparable with measures sharing similar labels or descriptions provided by other entities. 122

An entity shall label and describe each management-defined performance measure in a clear and understandable manner that does not mislead users of financial statements (see paragraphs B134–B135). For each management-defined performance measure, the entity shall disclose: 123

- (a) a description of the aspect of financial performance that, in management's view, is communicated by the management-defined performance measure. This description shall include explanations of why, in management's view, the management-defined performance measure provides useful information about the entity's financial performance.
- (b) how the management-defined performance measure is calculated.
- (c) a reconciliation between the management-defined performance measure and the most directly comparable subtotal listed in paragraph 118 or total or subtotal specifically required to be presented or disclosed by IFRS Accounting Standards (see paragraphs B136–B140).
- (d) the income tax effect (determined by applying paragraph B141) and the effect on non-controlling interests for each item disclosed in the reconciliation required by (c).
- (e) a description of how the entity applies paragraph B141 to determine the income tax effect required by (d).

If an entity changes how it calculates a management-defined performance measure, adds a new management-defined performance measure, ceases using a previously disclosed management-defined performance measure or changes how it determines the income tax effects of the reconciling items required by paragraph 123 (d), it shall disclose: 124

- (a) an explanation that enables users of financial statements to understand the change, addition or cessation and its effects.

- (b) die Gründe für die Änderung, Hinzufügung oder Einstellung,
 - (c) angepasste Vergleichsinformationen, die die Änderung, Hinzufügung oder Einstellung widerspiegeln, es sei denn, dies ist undurchführbar. Die Auswahl einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl durch ein Unternehmen ist keine Wahl einer Rechnungslegungsmethode. Bei der Beurteilung, ob die Anpassung der Vergleichsinformationen undurchführbar ist, hat ein Unternehmen jedoch die Vorschriften der Paragraphen 50–53 von IAS 8 anzuwenden.
- 125 Gibt ein Unternehmen die in Paragraph 124 (c) verlangten angepassten Vergleichsinformationen nicht an, weil dies undurchführbar ist, hat es dies anzugeben.

Kapital

- 126 Ein Unternehmen hat im Anhang Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten eine Beurteilung seiner Ziele, Methoden und Verfahren für das Kapitalmanagement ermöglichen.
- 127 Zur Erfüllung der Vorschrift in Paragraph 126 hat ein Unternehmen im Anhang folgende Angaben zu machen:
- (a) qualitative Angaben zu seinen Zielen, Methoden und Verfahren für das Kapitalmanagement, einschließlich
 - (i) einer Beschreibung dessen, was als Kapital gemanagt wird,
 - (ii) für den Fall, dass ein Unternehmen externen Kapitalanforderungen unterliegt – der Art dieser Anforderungen und der Art und Weise, wie sie in das Kapitalmanagement einbezogen werden, und
 - (iii) Angaben darüber, wie es seine Ziele für das Kapitalmanagement erfüllt.
 - (b) zusammenfassende quantitative Angaben darüber, was als Kapital gemanagt wird. Einige Unternehmen betrachten bestimmte finanzielle Verbindlichkeiten (wie einige Formen nachrangiger Verbindlichkeiten) als Teil des Kapitals. Für andere Unternehmen hingegen fallen bestimmte Eigenkapitalkomponenten (wie solche, die aus der Absicherung von Zahlungsströmen resultieren) nicht unter das Kapital.
 - (c) jede Veränderung bei a) und b), die gegenüber der vorangegangenen Berichtsperiode eingetreten ist.
 - (d) Angaben darüber, ob das Unternehmen in der Berichtsperiode alle etwaigen externen Kapitalanforderungen erfüllt hat, denen es unterliegt.
 - (e) für den Fall, dass es solche externen Kapitalanforderungen nicht erfüllt hat, die Konsequenzen dieser Nichterfüllung.
- 128 Ein Unternehmen hat die in Paragraph 127 genannten Anhangangaben auf die Informationen zu stützen, die den Mitgliedern des Managements in Schlüsselpositionen intern vorgelegt werden.
- 129 Ein Unternehmen kann sein Kapital auf unterschiedliche Weise managen und einer Reihe unterschiedlicher Kapitalanforderungen unterliegen. So kann ein Konglomerat im Versicherungs- und Bankgeschäft tätige Unternehmen umfassen, wobei diese Unternehmen ihrer Tätigkeit in verschiedenen Rechtskreisen nachgehen können. Würden aggregierte Angaben zu Kapitalanforderungen und zur Art und Weise des Kapitalmanagements keine nützlichen Informationen ergeben oder den Abschlussadressaten ein verzerrtes Bild der Kapitalressourcen eines Unternehmens vermitteln, so hat das Unternehmen zu jeder Kapitalanforderung, der es unterliegt, gesonderte Angaben zu machen.

Weitere Angaben

- 130 Ein Unternehmen hat entweder in der Bilanz oder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang darzustellen bzw. anzugeben:
- (a) für jede Klasse von Anteilen
 - (i) die Anzahl der genehmigten Anteile,
 - (ii) die Anzahl der ausgegebenen und voll eingezahlten Anteile und die Anzahl der ausgegebenen und nicht voll eingezahlten Anteile,
 - (iii) den Nennwert der Anteile oder die Aussage, dass die Anteile keinen Nennwert haben,
 - (iv) eine Überleitungsrechnung von der Anzahl der zu Beginn der Berichtsperiode im Umlauf befindlichen Anteile auf die Anzahl der am Abschlussstichtag im Umlauf befindlichen Anteile,
 - (v) die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen für die jeweilige Kategorie von Anteilen einschließlich Beschränkungen bei der Ausschüttung von Dividenden und der Rückzahlung des Kapitals,
 - (vi) Anteile an dem Unternehmen, die von dem Unternehmen selbst, seinen Tochterunternehmen oder assoziierten Unternehmen gehalten werden, und
 - (vii) Anteile, die für die Ausgabe aufgrund von Optionen und Verkaufsverträgen zurückgehalten werden, unter Angabe der Modalitäten und Beträge, und
 - (b) eine Beschreibung von Art und Zweck jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals.
- 131 Ein Unternehmen ohne gezeichnetes Kapital, wie etwa eine Personengesellschaft oder ein Treuhandfonds, hat Informationen anzugeben, die den in Paragraph 130 (a) verlangten gleichwertig sind und Bewegungen während der Berichtsperiode in jeder Eigenkapitalkategorie sowie die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen jeder Eigenkapitalkategorie zeigen.
- 132 Das Unternehmen hat im Anhang anzugeben:
- (a) die Dividendenzahlungen des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, die aber nicht als Ausschüttungen an die Eigentümer während der Berichtsperiode im Abschluss erfasst wurden, sowie den Betrag je Anteil und
 - (b) den Betrag der kumulierten noch nicht erfassten Vorzugsdividenden.

- (b) the reasons for the change, addition or cessation.
- (c) restated comparative information to reflect the change, addition or cessation unless it is impracticable to do so. An entity's selection of a management-defined performance measure is not an accounting policy choice. Nonetheless, in assessing whether restating the comparative information is impracticable, an entity shall apply the requirements in paragraphs 50–53 of IAS 8.

If an entity does not disclose the restated comparative information required by paragraph 124 (c) because it is impracticable to do so, it shall disclose that fact. 125

Capital

An entity shall disclose in the notes information that enables users of financial statements to evaluate the entity's objectives, policies and processes for managing capital. 126

To comply with paragraph 126 an entity shall disclose in the notes: 127

- (a) qualitative information about its objectives, policies and processes for managing capital, including:
 - (i) a description of what it manages as capital;
 - (ii) when an entity is subject to externally imposed capital requirements, the nature of those requirements and how those requirements are incorporated into the management of capital; and
 - (iii) how it is meeting its objectives for managing capital.
- (b) summary quantitative data about what it manages as capital. Some entities regard some financial liabilities (for example, some forms of subordinated debt) as part of capital. Other entities regard capital as excluding some components of equity (for example, components arising from cash flow hedges).
- (c) any changes in (a) and (b) from the preceding reporting period.
- (d) whether during the reporting period it complied with any externally imposed capital requirements to which it is subject.
- (e) when it has not complied with such externally imposed capital requirements, the consequences of such non-compliance.

An entity shall base the note disclosures in paragraph 127 on the information provided internally to key management personnel. 128

An entity may manage capital in a number of ways and be subject to a number of different capital requirements. For example, a conglomerate may include entities that undertake insurance activities and banking activities and those entities may operate in several jurisdictions. When an aggregate disclosure of capital requirements and how capital is managed would not provide useful information or would distort a financial statement user's understanding of an entity's capital resources, the entity shall disclose separate information for each capital requirement to which the entity is subject. 129

Other disclosures

An entity shall either present in the statement of financial position or the statement of changes in equity or disclose in the notes: 130

- (a) for each class of share capital:
 - (i) the number of shares authorised;
 - (ii) the number of shares issued and fully paid, and issued but not fully paid;
 - (iii) par value per share, or a statement that the shares have no par value;
 - (iv) a reconciliation of the number of shares outstanding at the beginning and at the end of the reporting period;
 - (v) the rights, preferences and restrictions attaching to that class, including restrictions on the distribution of dividends and the repayment of capital;
 - (vi) shares in the entity held by the entity or by its subsidiaries or associates; and
 - (vii) shares reserved for issue under options and contracts for the sale of shares, including terms and amounts; and
- (b) a description of the nature and purpose of each reserve within equity.

An entity without share capital, such as a partnership or trust, shall disclose information equivalent to that required by paragraph 130(a), showing changes during the reporting period in each category of equity interest, and the rights, preferences and restrictions attaching to each category of equity interest. 131

An entity shall disclose in the notes: 132

- (a) the amount of dividends proposed or declared before the financial statements were authorised for issue but not recognised as a distribution to owners during the reporting period, and the related amount per share; and
- (b) the amount of any cumulative preference dividends not recognised.

ANHANG A: Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS-Rechnungslegungsstandards.

Aggregation	Die Zusammenfassung von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen oder Zahlungsströmen, die gemeinsame Merkmale aufweisen und derselben Gliederung zugehören.
Gliederung	Die Zuordnung von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen und Zahlungsströmen auf der Grundlage gemeinsamer Merkmale.
Aufgliederung	Die Aufschlüsselung eines Postens in Bestandteile mit nicht gemeinsamen Merkmalen.
Finanzberichte für allgemeine Zwecke	<p>Berichte, die Finanzinformationen über ein berichtendes Unternehmen enthalten, die für die Hauptadressaten nützlich sind, wenn es gilt, Entscheidungen über die Bereitstellung von Ressourcen für das Unternehmen zu treffen. Zu diesen Entscheidungen zählen Entscheidungen über</p> <ul style="list-style-type: none">(a) den Kauf, den Verkauf oder das Halten von Eigenkapital- und Schuldinstrumenten,(b) die Gewährung oder den Verkauf von Darlehen und anderen Kreditformen oder(c) die Ausübung von Stimmrechten in Bezug auf Handlungen des Managements des Unternehmens, die sich auf die Nutzung der wirtschaftlichen Ressourcen des Unternehmens auswirken, oder eine anderweitige Beeinflussung dieser Handlungen. <p>Finanzberichte für allgemeine Zwecke enthalten unter anderem den Abschluss für allgemeine Zwecke und nachhaltigkeitsbezogene Finanzangaben eines Unternehmens.</p>
Abschluss für allgemeine Zwecke	Eine besondere Form des <i>Finanzberichts für allgemeine Zwecke</i> , in der Informationen über Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen des berichtenden Unternehmens bereitgestellt werden.
IFRS-Rechnungslegungsstandards	<p>Vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegebene Rechnungslegungsstandards. Sie umfassen:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) International Financial Reporting Standards,(b) International Accounting Standards,(c) IFRIC-Interpretationen und(d) SIC-Interpretationen. <p>Die IFRS-Rechnungslegungsstandards wurden zuvor als International Financial Reporting Standards, IFRS bzw. IFRS-Standards bezeichnet.</p>
Vom Management festgelegte Erfolgskennzahl	<p>Eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die</p> <ul style="list-style-type: none">(a) ein Unternehmen in seiner öffentlichen Kommunikation außerhalb des Abschlusses verwendet,(b) ein Unternehmen verwendet, um den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt zu vermitteln, und(c) nicht in Paragraph 118 von IFRS 18 angeführt ist oder deren Darstellung oder Angabe von IFRS-Rechnungslegungsstandards ausdrücklich verlangt wird.
Wesentliche Informationen	Informationen sind wesentlich, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung, fehlerhafte Angabe oder Verschleierung Entscheidungen beeinflusst, die Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke, der Finanzinformationen über das berichtende Unternehmen enthält, treffen.
Anhang	Informationen im Abschluss, die zusätzlich zu den in den primären Abschlussbeständen dargestellten Informationen bereitgestellt werden.
Betriebsergebnis	Die Summe aller der Kategorie „Betrieb“ zugeordneten Erträge und Aufwendungen.
Sonstiges Ergebnis	Ertrags- und Aufwandsposten (einschließlich Umgliederungsbeträgen), die nach anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards nicht erfolgswirksam erfasst werden müssen oder dürfen.
Eigentümer	Inhaber von als Eigenkapital eingestuften Ansprüchen.
Primäre Abschlussbestandteile	Die Ergebnisrechnung, die Bilanz, die Eigenkapitalveränderungsrechnung und die Kapitalflussrechnung.
Gewinn oder Verlust	Die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Summe der Erträge abzüglich Aufwendungen.
Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern	Die Summe aus dem Betriebsergebnis und allen der Kategorie „Investition“ zugeordneten Erträge und Aufwendungen.
Umgliederungsbeträge	Beträge, die in der aktuellen oder einer früheren Periode als sonstiges Ergebnis erfasst wurden und in der aktuellen Berichtsperiode erfolgswirksam umgegliedert werden.
Gesamtergebnis	Die Veränderung des Eigenkapitals in einer Berichtsperiode infolge von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen mit Ausnahme von Veränderungen, die sich aus Geschäftsvorfällen mit Eigentümern ergeben, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln.
Nützliche strukturierte Zusammenfassung	<p>Eine in einem primären Abschlussbestandteil bereitgestellte strukturierte Zusammenfassung der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge, der Aufwendungen und der Zahlungsströme, die von einem berichtenden Unternehmen erfasst wurden, welche nützlich ist, um</p> <ul style="list-style-type: none">(a) sich einen verständlichen Überblick über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital, die Erträge, die Aufwendungen und die Zahlungsströme, die von einem Unternehmen erfasst wurden, zu verschaffen,(b) Vergleiche zwischen Unternehmen und zwischen Berichtsperioden für ein und dasselbe Unternehmen anzustellen und(c) Posten oder Bereiche zu ermitteln, zu denen die Abschlussadressaten möglicherweise im Anhang zusätzliche Informationen einholen möchten.

APPENDIX A: Defined terms

This appendix is an integral part of the IFRS Accounting Standard.

aggregation	The adding together of assets, liabilities, equity, income, expenses or cash flows that share characteristics and are included in the same classification.
classification	The sorting of assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows based on shared characteristics.
disaggregation	The separation of an item into component parts that have characteristics that are not shared.
general purpose financial reports	<p>Reports that provide financial information about a reporting entity that is useful to primary users in making decisions relating to providing resources to the entity. Those decisions involve decisions about:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) buying, selling or holding equity and debt instruments;(b) providing or selling loans and other forms of credit; or(c) exercising rights to vote on, or otherwise influence, the entity's management's actions that affect the use of the entity's economic resources. <p>General purpose financial reports include—but are not restricted to—an entity's general purpose financial statements and sustainability-related financial disclosures.</p>
general purpose financial statements	A particular form of <i>general purpose financial reports</i> that provide information about the reporting entity's assets, liabilities, equity, income and expenses.
IFRS Accounting Standards	<p>Accounting standards issued by the International Accounting Standards Board. They comprise:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) International Financial Reporting Standards;(b) International Accounting Standards;(c) IFRIC Interpretations; and(d) SIC Interpretations. <p>IFRS Accounting Standards were previously known as International Financial Reporting Standards, IFRS, IFRSs and IFRS Standards.</p>
management-defined performance measure	<p>A subtotal of income and expenses that:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) an entity uses in public communications outside financial statements;(b) an entity uses to communicate to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole; and(c) is not listed in paragraph 118 of IFRS 18, or specifically required to be presented or disclosed by IFRS Accounting Standards.
material information	Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial statements make on the basis of those financial statements, which provide financial information about a specific reporting entity.
notes	Information in financial statements provided in addition to that presented in the primary financial statements.
operating profit or loss	The total of all income and expenses classified in the operating category.
other comprehensive income	Items of income and expense (including reclassification adjustments) that are recognised outside profit or loss as required or permitted by other IFRS Accounting Standards.
owners	Holders of claims classified as equity.
primary financial statements	The statement(s) of financial performance, the statement of financial position, the statement of changes in equity and the statement of cash flows.
profit or loss	The total of income less expenses included in the statement of profit or loss.
profit or loss before financing and income taxes	The total of operating profit or loss and all income and expenses classified in the investing category.
reclassification adjustments	Amounts reclassified to profit or loss in the current reporting period that were included in other comprehensive income in the current or prior periods.
total comprehensive income	The change in equity during a reporting period resulting from transactions and other events, other than those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners.
useful structured summary	<p>A structured summary provided in a primary financial statement of a reporting entity's recognised assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows that is useful for:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) obtaining an understandable overview of the entity's recognised assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows;(b) making comparisons between entities, and between reporting periods for the same entity; and(c) identifying items or areas about which users of financial statements may wish to seek additional information in the notes.

ANHANG B: Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS-Rechnungslegungsstandards. Er beschreibt die Anwendung der Paragraphen 1–132 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des IFRS-Rechnungslegungsstandards.

Allgemeine Vorschriften für den Abschluss

Wesentlichkeit

- B1** Informationen sind wesentlich, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung, fehlerhafte Angabe oder Verschleierung Entscheidungen beeinflusst, die Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke, der Finanzinformationen über das berichtende Unternehmen enthält, treffen.
- B2** Wesentlichkeit hängt von der Art oder dem Umfang der Informationen oder von beidem ab. Ein Unternehmen beurteilt, ob eine Information für sich allein genommen oder in Verbindung mit anderen Informationen vor dem Hintergrund seines gesamten Abschlusses wesentlich ist.
- B3** Eine Information ist verschleiert, wenn sie in einer Weise kommuniziert wird, die für die Hauptadressaten des Abschlusses eine ähnliche Wirkung hat wie die Auslassung oder fehlerhafte Darstellung der Information. Es folgen einige Beispiele für Situationen, die zu einer verschleierte Darstellung von Informationen führen können:
- (a) Wesentliche Informationen über einen Posten, einen Geschäftsvorfall oder ein sonstiges Ereignis sind im Abschluss enthalten, aber vage oder unklar formuliert.
 - (b) Wesentliche Informationen über einen Posten, einen Geschäftsvorfall oder ein sonstiges Ereignis sind über den gesamten Abschluss verstreut dargestellt.
 - (c) Nicht ähnliche Posten, Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse sind in unangemessener Weise aggregiert dargestellt.
 - (d) Ähnliche Posten, Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse sind in unangemessener Weise aufgegliedert dargestellt.
 - (e) Die Verständlichkeit des Abschlusses wird dadurch eingeschränkt, dass wesentliche Informationen in unwesentlichen Informationen versteckt dargestellt werden, sodass die Hauptadressaten nicht erkennen können, welche Informationen wesentlich sind.
- B4** Um beurteilen zu können, ob vernünftigerweise zu erwarten ist, dass eine in seinem Abschluss für allgemeine Zwecke enthaltene Information von den Hauptadressaten getroffene Entscheidungen beeinflusst, muss ein Unternehmen die Eigenschaften dieser Adressaten und gleichzeitig die eigene Unternehmenssituation berücksichtigen.
- B5** Viele bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger können von den berichtenden Unternehmen nicht verlangen, dass diese ihnen die Informationen direkt zur Verfügung stellen, und stützen sich daher in Bezug auf zahlreiche Finanzinformationen auf deren Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Sie sind daher die Hauptadressaten der Abschlüsse für allgemeine Zwecke. Die Abschlüsse richten sich an Adressaten, die eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten besitzen und die Informationen sorgfältig lesen und prüfen. Auch fachkundige und sorgfältige Adressaten müssen zuweilen die Hilfe eines Beraters in Anspruch nehmen, um Informationen über komplexe wirtschaftliche Phänomene zu verstehen.

Funktionen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs

- B6** Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 17 (a) stellt ein Unternehmen im Anhang die Informationen bereit, die die Abschlussadressaten benötigen, um die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten zu verstehen. Beispiele für solche Informationen sind:
- (a) Aufgliederung der in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten,
 - (b) Beschreibungen der Merkmale der in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten und
 - (c) Informationen über die Methoden, Annahmen und Ermessensentscheidungen, die bei der Erfassung, Bewertung und Darstellung der in den primären Abschlussbestandteilen enthaltenen Posten angewandt werden.
- B7** Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 17 (b) ergänzt ein Unternehmen die primären Abschlussbestandteile um zusätzliche Informationen, die zur Erreichung der Zielsetzung des Abschlusses erforderlich sind, d. h. um
- (a) Informationen, die von den IFRS-Rechnungslegungsstandards (siehe Paragraph 19) ausdrücklich vorgeschrieben werden – beispielsweise
 - (i) nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* vorgeschriebene Informationen über nicht angesetzte Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten eines Unternehmens und
 - (ii) nach IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* vorgeschriebene Informationen über verschiedene Arten von Risiken, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, wie Kreditrisiko, Liquiditätsrisiko und Marktrisiko, und
 - (b) Informationen, die über die in den IFRS-Rechnungslegungsstandards ausdrücklich vorgeschriebenen hinausgehen (siehe Paragraph 20).

Informationen, die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt werden

- B8** In Paragraph 23 wird dargelegt, dass ein Unternehmen einen Einzelposten in einem primären Abschlussbestandteil nicht gesondert darzustellen braucht, wenn dies mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in dem Abschlussbestandteil nicht erforderlich ist, auch wenn der Einzelposten in den IFRS-Rechnungslegungsstandards vorgeschrieben wird. Ein Unternehmen braucht beispielsweise einen in Paragraph 75 angeführten Einzelposten nicht auszuweisen, wenn dies mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung der Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht erforderlich ist, und es braucht einen in Paragraph 103 angeführten Einzelposten nicht auszuweisen, wenn dies mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital in der Bilanz nicht erforderlich ist. Stellt ein Unternehmen die in den Paragraphen 75 und 103 angeführten Einzelposten nicht dar, hat es die Posten im Anhang anzugeben, wenn die daraus resultierenden Informationen wesentlich sind (siehe Paragraph 42).
- B9** Umgekehrt hat ein Unternehmen gemäß Paragraph 24 zusätzlich zu den in den Paragraphen 75 und 103 angeführten Einzelposten zusätzliche Einzelposten darzustellen, wenn dies mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung der Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital in der Bilanz erforderlich ist (siehe Paragraphen B78–B79 und B109–B111).

Bezeichnung des Abschlusses

- B10** Nach Paragraph 25 hat ein Unternehmen einen Abschluss eindeutig als solchen zu bezeichnen und von anderen Informationen, die im selben Dokument veröffentlicht werden, zu unterscheiden. Ein Unternehmen erfüllt diese Vorschriften, indem es die Seiten, Aufstellungen, Anhangangaben, Spalten u. ä. mit entsprechenden Überschriften versieht. Die Wahl der besten Form der Bereitstellung solcher Informationen erfordert eine Ermessensausübung. Stellt ein Unternehmen den Abschluss beispielsweise in elektronischer Form bereit, so hat es andere Möglichkeiten in Betracht zu ziehen, um die Vorschriften zu erfüllen, z. B. eine geeignete digitale Markierung der im Abschluss enthaltenen Informationen.

APPENDIX B: Application guidance

This appendix is an integral part of the IFRS Accounting Standard. It describes the application of paragraphs 1–132 and has the same authority as the other parts of the IFRS Accounting Standard.

General requirements for financial statements

Materiality

Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial statements make on the basis of those financial statements, which provide financial information about a specific reporting entity. **B1**

Materiality depends on the nature or magnitude of information, or both. An entity assesses whether information, either individually or in combination with other information, is material in the context of its financial statements taken as a whole. **B2**

Information is obscured if it is communicated in a way that would have a similar effect for primary users of financial statements to omitting or misstating that information. The following are examples of circumstances that may result in material information being obscured: **B3**

- (a) material information about an item, transaction or other event is disclosed in the financial statements but the language used is vague or unclear;
- (b) material information about an item, transaction or other event is scattered throughout the financial statements;
- (c) dissimilar items, transactions or other events are inappropriately aggregated;
- (d) similar items, transactions or other events are inappropriately disaggregated; and
- (e) the understandability of the financial statements is reduced as a result of material information being hidden by immaterial information to the extent that a primary user is unable to determine what information is material.

Assessing whether information could reasonably be expected to influence decisions made by the primary users of a specific reporting entity's general purpose financial statements requires an entity to consider the characteristics of those users while also considering the entity's own circumstances. **B4**

Many existing and potential investors, lenders and other creditors cannot require reporting entities to provide information directly to them and must rely on general purpose financial statements for much of the financial information they need. Consequently, they are the primary users to whom general purpose financial statements are directed. Financial statements are prepared for users who have a reasonable knowledge of business and economic activities and who review and analyse the information diligently. At times, even well-informed and diligent users may need to seek the aid of an adviser to understand information about complex economic phenomena. **B5**

The roles of the primary financial statements and the notes

Applying paragraph 17 (a), an entity provides in the notes information necessary for users of financial statements to understand the line items presented in the primary financial statements. Examples of such information include: **B6**

- (a) disaggregation of the line items presented in the primary financial statements;
- (b) descriptions of the characteristics of the line items presented in the primary financial statements; and
- (c) information about the methods, assumptions and judgements used in recognising, measuring and presenting the items included in the primary financial statements.

Applying paragraph 17 (b), an entity supplements the primary financial statements with additional information necessary to achieve the objective of financial statements—that is: **B7**

- (a) information specifically required by IFRS Accounting Standards (see paragraph 19)—for example:
 - (i) information required by IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* about an entity's unrecognised contingent assets and contingent liabilities; and
 - (ii) information required by IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures* about an entity's exposure to various types of risks, such as credit risk, liquidity risk and market risk; and
- (b) information additional to that specifically required by IFRS Accounting Standards (see paragraph 20).

Information presented in the primary financial statements

Paragraph 23 explains that an entity need not present separately a line item in a primary financial statement if doing so is not necessary for the statement to provide a useful structured summary, even if the line item is required by IFRS Accounting Standards. For example, an entity need not present a line item listed in paragraph 75 if doing so is not necessary for the statement of profit or loss to provide a useful structured summary of income and expenses, or a line item listed in paragraph 103 if doing so is not necessary for the statement of financial position to provide a useful structured summary of assets, liabilities and equity. If an entity does not present the line items listed in paragraphs 75 and 103, it shall disclose the items in the notes if the resulting information is material (see paragraph 42). **B8**

Conversely, applying paragraph 24, an entity shall present additional line items to those listed in paragraphs 75 and 103 if such presentations are necessary for the statement of profit or loss to provide a useful structured summary of income and expenses or for the statement of financial position to provide a useful structured summary of assets, liabilities and equity (see paragraphs B78–B79 and B109–B111). **B9**

Identification of the financial statements

Paragraph 25 requires an entity to clearly identify the financial statements and distinguish them from other information in the same published document. An entity meets these requirements by providing appropriate headings for pages, statements, notes, columns and the like. Judgement is required in determining the best way of providing such information. For example, if an entity provides the financial statements electronically, an entity considers other ways to meet the requirements—for example, by appropriate digital tagging of information provided in the financial statements. **B10**

- B11** Zum besseren Verständnis des Abschlusses stellt ein Unternehmen Informationen häufig in Tausend- oder Millionen-einheiten der Darstellungswährung dar. Diese Vorgehensweise ist akzeptabel, sofern das Unternehmen angibt, wie weit gerundet wurde, und es keine wesentlichen Informationen auslässt.

Stetigkeit der Darstellung, der Angabe und der Gliederung

- B12** Nach Paragraph 30 (a) hat ein Unternehmen die Darstellung, die Angabe oder die Gliederung von Posten im Abschluss zu ändern, wenn sich zeigt, dass eine andere Darstellung, Angabe oder Gliederung besser geeignet wäre. Ein bedeutender Erwerb, eine bedeutende Veräußerung oder eine Überprüfung des Abschlusses könnte beispielsweise nahelegen, dass der Abschluss zu ändern ist. Ein Unternehmen darf die Darstellung, die Angabe oder die Gliederung von Posten in seinem Abschluss nur dann ändern, wenn durch die Änderung Informationen bereitgestellt werden, die für die Abschlussadressaten nützlicher sind, und wenn das Unternehmen die überarbeitete Darstellung, Angabe oder Gliederung voraussichtlich auch weiterhin verwenden wird, sodass die Vergleichbarkeit zwischen den einzelnen Berichtsperioden nicht beeinträchtigt wird. Nimmt ein Unternehmen solche Änderungen vor, gliedert es seine Vergleichsinformationen gemäß den Paragraphen 33–34 um.

Vergleichsinformationen

Vorgeschriebene Vergleichsinformationen

- B13** In manchen Fällen sind verbale Informationen, die in den Abschlüssen der vorangegangenen Berichtsperiode/der vorangegangenen Berichtsperioden gemacht wurden, auch für die aktuelle Berichtsperiode von Bedeutung. Beispielsweise gibt ein Unternehmen in der aktuellen Berichtsperiode die Einzelheiten eines Rechtsstreits an, dessen Ausgang am Ende der vorangegangenen Berichtsperiode unsicher war und der noch entschieden werden muss. Die Abschlussadressaten könnten Nutzen aus der Angabe der Information ziehen, dass am Ende der vorangegangenen Berichtsperiode eine Unsicherheit bestand, und aus der Angabe von Informationen über die Schritte, die während der Periode unternommen worden sind, um diese Unsicherheit zu beseitigen.

Zusätzliche Vergleichsinformationen

- B14** Ein Unternehmen kann zusätzlich zu den nach IFRS-Rechnungslegungsstandards vorgeschriebenen Vergleichsinformationen zusätzliche Vergleichsinformationen bereitstellen, sofern diese Informationen gemäß den IFRS-Rechnungslegungsstandards erstellt werden. Diese zusätzlichen Vergleichsinformationen können aus einem oder mehreren der in Paragraph 10 angeführten primären Abschlussbestandteile bestehen, brauchen aber keinen vollständigen Abschluss zu umfassen. In diesem Fall hat das Unternehmen im Anhang Angaben zu diesen zusätzlichen primären Abschlussbestandteilen zu machen.
- B15** Ein Unternehmen kann z. B. eine dritte Ergebnisrechnung vorlegen (dadurch würden die aktuelle Berichtsperiode, die vorangegangene Periode und eine zusätzliche Vergleichsperiode dargestellt). Das Unternehmen ist jedoch nicht verpflichtet, eine dritte Bilanz, eine dritte Kapitalflussrechnung oder eine dritte Eigenkapitalveränderungsrechnung (d. h. einen zusätzlichen primären Abschlussbestandteil zu Vergleichszwecken) darzustellen. Das Unternehmen ist verpflichtet, im Anhang die Vergleichsinformationen zu dieser zusätzlichen Ergebnisrechnung anzugeben.

Aggregation und Aufgliederung

Grundsätze der Aggregation und der Aufgliederung

Vorgehensweise bei Aggregation und Aufgliederung

- B16** Abschlüsse resultieren aus der Verarbeitung einer großen Anzahl von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen durch Unternehmen. Diese Geschäftsvorfälle und sonstigen Ereignisse ergeben Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme.
- B17** Mit Blick auf die Anwendung der Vorschriften des Paragraphen 41 hat ein Unternehmen Posten auf der Grundlage gemeinsamer Merkmale (d. h. Posten mit ähnlichen Merkmalen) zu aggregieren und Posten auf der Grundlage nicht gemeinsamer Merkmale (d. h. Posten mit nicht ähnlichen Merkmalen) aufzugliedern. Dabei hat ein Unternehmen
- (a) Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme zu ermitteln, die sich aus einzelnen Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen ergeben,
 - (b) Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme auf der Grundlage ihrer Merkmale (z. B. ihrer Art, ihrer Funktion, ihrer Bewertungsgrundlage oder eines anderen Merkmals) in der Weise zu gliedern und zu Posten zu aggregieren, dass die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten und die im Anhang angegebenen Posten mindestens ein ähnliches Merkmal aufweisen, und
 - (c) Posten auf der Grundlage nicht ähnlicher Merkmale aufzugliedern, und zwar
 - (i) in den primären Abschlussbestandteilen, soweit dies für die Bereitstellung nützlicher strukturierter Zusammenfassungen (wie in Paragraph 16 beschrieben) erforderlich ist, und
 - (ii) im Anhang, soweit dies für die Bereitstellung wesentlicher Informationen (wie in Paragraph 17 beschrieben) erforderlich ist.
- B18** Mit Blick auf die Anwendung der in Paragraph 41 dargelegten Grundsätze der Aggregation und der Aufgliederung kann ein Unternehmen die in den Paragraphen B17 (a)–B17 (c) genannten Schritte in der angegebenen oder einer anderen Reihenfolge durchführen.

Grundlage der Aggregation und der Aufgliederung

- B19** In den Paragraphen B16–B18 wird erläutert, dass ein Unternehmen Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aus einzelnen Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen nach eigenem Ermessen auf der Grundlage ähnlicher bzw. nicht ähnlicher Merkmale aggregiert und aufgliedert. Die Paragraphen B78 und B110 enthalten Beispiele für Merkmale, die ein Unternehmen bei seinen Ermessensentscheidungen berücksichtigt.
- B20** Je ähnlicher die Merkmale von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen und Zahlungsströmen sind, desto wahrscheinlicher ist es, dass mit ihrer Aggregation die Funktion des primären Abschlussbestandteils (d. h. die Bereitstellung nützlicher strukturierter Zusammenfassungen wie in Paragraph 16 beschrieben) oder des Anhangs (d. h. die Bereitstellung wesentlicher Informationen wie in Paragraph 17 beschrieben) erfüllt wird. Je weniger ähnlich die Merkmale von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen und Zahlungsströmen sind, desto wahrscheinlicher ist es, dass mit der Aufgliederung der Posten die Funktion des primären Abschlussbestandteils oder des Anhangs erfüllt wird.
- B21** Die aggregierten Posten, die in den primären Abschlussbestandteilen als Einzelposten dargestellt werden, müssen – davon abgesehen, dass sie der Definition von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen oder Zahlungsströmen entsprechen –

An entity often makes financial statements more understandable by providing information in thousands or millions of units of the presentation currency. This practice is acceptable as long as the entity discloses the level of rounding and does not omit material information. **B11**

Consistency of presentation, disclosure and classification

Paragraph 30 (a) requires an entity to change the presentation, disclosure or classification of items in the financial statements if it is apparent that another presentation, disclosure or classification would be more appropriate. For example, a significant acquisition or disposal, or a review of the financial statements, might suggest that the financial statements need to be changed. An entity is permitted to change the presentation, disclosure or classification of items in its financial statements only if the change provides information that is more useful to users of financial statements and if the entity is likely to continue using the revised presentation, disclosure or classification, so that inter-period comparability is not impaired. When making such changes, an entity reclassifies its comparative information in accordance with paragraphs 33–34. **B12**

Comparative information

Required comparative information

In some cases, narrative information provided in the financial statements for the preceding reporting period(s) continues to be relevant in the current period. For example, an entity discloses in the current period details of a legal dispute, the outcome of which was uncertain at the end of the preceding period and is yet to be resolved. Users of financial statements might benefit from the disclosure of information that the uncertainty existed at the end of the preceding period and from the disclosure of information about the steps that have been taken during the period to resolve the uncertainty. **B13**

Additional comparative information

An entity may provide comparative information in addition to the comparative information required by IFRS Accounting Standards, as long as that information is prepared in accordance with IFRS Accounting Standards. This additional comparative information may consist of one or more of the primary financial statements referred to in paragraph 10, but need not comprise a complete set of financial statements. When this is the case, the entity shall disclose in the notes information for those additional primary financial statements. **B14**

For example, an entity may present a third statement (or statements) of financial performance (thereby presenting the current reporting period, the preceding period and one additional comparative period). However, the entity is not required to present a third statement of financial position, a third statement of cash flows or a third statement of changes in equity (that is, an additional primary financial statement comparative). The entity is required to disclose in the notes the comparative information related to that additional statement(s) of financial performance. **B15**

Aggregation and disaggregation

Principles of aggregation and disaggregation

Process of aggregation and disaggregation

Financial statements result from entities processing large numbers of transactions and other events. These transactions and other events give rise to assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows. **B16**

To apply the requirements in paragraph 41, an entity shall aggregate items based on shared characteristics (that is, aggregate items that have similar characteristics) and disaggregate items based on characteristics that are not shared (that is, disaggregate items that have dissimilar characteristics). In doing so, an entity shall: **B17**

- (a) identify the assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows that arise from individual transactions or other events;
- (b) classify and aggregate assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows into items based on their characteristics (for example, their nature, their function, their measurement basis or another characteristic) so as to result in the presentation in the primary financial statements of line items and disclosure in the notes of items that have at least one similar characteristic; and
- (c) disaggregate items based on dissimilar characteristics:
 - (i) in the primary financial statements, as necessary to provide useful structured summaries (as described in paragraph 16); and
 - (ii) in the notes, as necessary to provide material information (as described in paragraph 17).

An entity may apply the steps in paragraphs B17 (a)–B17 (c) in varying order to apply the principles of aggregation and disaggregation in paragraph 41. **B18**

Basis of aggregation and disaggregation

Paragraphs B16–B18 explain that an entity uses its judgement to aggregate and disaggregate assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows from individual transactions and other events based on similar and dissimilar characteristics. Paragraphs B78 and B110 set out examples of characteristics an entity considers in making its judgements. **B19**

The more similar the characteristics of assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows are, the more likely it is that aggregating them will fulfil the role of the primary financial statements (that is, to provide useful structured summaries as described in paragraph 16) or the notes (that is, to provide material information as described in paragraph 17). The more dissimilar the characteristics of assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows are, the more likely it is that disaggregating the items will fulfil the roles of the primary financial statements or the notes. **B20**

The items aggregated and presented as line items in the primary financial statements shall have at least one similar characteristic other than meeting the definition of assets, liabilities, equity, income, expenses or cash flows. However, because the role of the primary financial **B21**

mindestens ein ähnliches Merkmal aufweisen. Da die Funktion der primären Abschlussbestandteile jedoch darin besteht, nützliche strukturierte Zusammenfassungen bereitzustellen, ist es auch wahrscheinlich, dass in den in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Einzelposten Posten aggregiert werden, deren Merkmale in einem Maße nicht ähnlich sind, dass Informationen zu den aufgegliederten Posten wesentlich sind.

- B22** In Anwendung von Paragraph 41 hat ein Unternehmen Posten mit nicht ähnlichen Merkmalen aufzugliedern, wenn die daraus resultierenden Informationen wesentlich sind. Bereits ein einziges nicht ähnliches Merkmal kann bewirken, dass Informationen zu den aufgegliederten Posten wesentlich sind.
- B23** In der Bilanz könnte ein Unternehmen beispielsweise finanzielle Vermögenswerte, die Investitionen in Schuld- oder Eigenkapitaltitel umfassen, getrennt von nichtfinanziellen Vermögenswerten darstellen. Die finanziellen Vermögenswerte weisen nicht ähnliche Merkmale auf, da sie unterschiedliche Bewertungsgrundlagen haben – einige werden erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert und andere zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Das Unternehmen könnte daher urteilen, dass es für die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung erforderlich ist, Einzelposten darzustellen, um die finanziellen Vermögenswerte auf der Grundlage dieser Bewertungsgrundlagen aufzugliedern. Diese Aufgliederung resultiert in einem Einzelposten, der Investitionen in Schuld- oder Eigenkapitaltitel umfasst, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und in einem Einzelposten, der Investitionen in Schuldtitel umfasst, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden. Da Investitionen in Schuld- oder Eigenkapitaltitel dahin gehend nicht ähnlich sind, dass sie das Unternehmen jeweils unterschiedlichen Risiken aussetzen, würde das Unternehmen beurteilen, ob mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in der Bilanz eine weitere Aufgliederung der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswerte in Investitionen in Schuld- bzw. Eigenkapitaltitel erforderlich ist. Ist dies nicht der Fall, müsste das Unternehmen, sofern die daraus resultierenden Informationen wesentlich sind, die Investitionen in Eigenkapitaltitel im Anhang getrennt von den Investitionen in Schuldtitel angeben. Sollten die Investitionen in Eigenkapitaltitel weitere nicht ähnliche Merkmale aufweisen, müsste das Unternehmen die genannten Investitionen zudem im Anhang weiter aufgliedern, sofern die sich daraus ergebenden Informationen wesentlich sind.

Beschreibung der Posten

- B24** Nach Paragraph 43 hat ein Unternehmen die in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten und die im Anhang angegebenen Posten so zu bezeichnen und zu beschreiben, dass ein getreues Bild der Merkmale der jeweiligen Posten vermittelt wird. Bei diesen Posten wird es sich häufig um Aggregationen von Posten handeln, die sich aus einzelnen Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen ergeben und die sich darin unterscheiden können, ob es sich bei den aggregierten Posten um Posten handelt, zu denen Informationen wesentlich sind, oder um Posten, zu denen Informationen unwesentlich sind. Konkret könnte in den primären Abschlussbestandteilen oder im Anhang
- (a) ein Posten, zu dem Informationen wesentlich sind, mit anderen Posten, zu denen Informationen ebenfalls wesentlich sind, aggregiert werden – ein Unternehmen könnte eine solche Aggregation bereitstellen, um Informationen zusammenzufassen, wäre aber auch verpflichtet, Informationen zu jedem Posten anzugeben,
 - (b) ein Posten, zu dem Informationen wesentlich sind, mit Posten aggregiert werden, zu denen Informationen nicht wesentlich sind – ein Unternehmen wäre nur dann verpflichtet, Informationen zu aufgegliederten Posten bereitzustellen, wenn unwesentliche Informationen die wesentlichen Informationen verschleiern, oder
 - (c) ein Posten, zu dem Informationen nicht wesentlich sind, mit anderen Posten aggregiert werden, zu denen Informationen nicht wesentlich sind – ein Unternehmen könnte eine solche Aggregation bereitstellen, um eine Liste von Posten zu vervollständigen, und es wäre, vorbehaltlich Paragraph B26 (b), nicht verpflichtet, Informationen zu aufgegliederten Posten anzugeben.
- B25** Ein Unternehmen darf in den primären Abschlussbestandteilen dargestellte oder im Anhang angegebene Posten nur dann mit der Bezeichnung „Sonstiges“ zu versehen, wenn es keine aussagekräftigere Bezeichnung finden kann. Es folgen Beispiele dafür, wie ein Unternehmen eine aussagekräftigere Bezeichnung finden könnte:
- (a) Wird ein Posten, zu dem Informationen wesentlich sind, mit Posten aggregiert, zu denen Informationen nicht wesentlich sind, könnte ein Unternehmen eine Bezeichnung finden, die den Posten beschreibt, zu dem Informationen wesentlich sind, und
 - (b) werden Posten, zu denen Informationen nicht wesentlich sind, aggregiert, könnte ein Unternehmen
 - (i) Posten, die ähnliche Merkmale aufweisen, aggregieren und in einer Weise beschreiben, die ein getreues Bild der ähnlichen Merkmale vermittelt, oder
 - (ii) Posten mit anderen Posten, die keine ähnlichen Merkmale aufweisen, aggregieren und in einer Weise beschreiben, die ein getreues Bild der nicht ähnlichen Merkmale der Posten vermittelt.
- B26** Kann ein Unternehmen keine aussagekräftigere Bezeichnung als „Sonstiges“ finden für
- (a) eine beliebige Aggregation, so hat das Unternehmen eine Bezeichnung zu verwenden, die den aggregierten Posten so genau wie möglich beschreibt, z. B. „Sonstige Betriebsaufwendungen“ oder „Sonstige Finanzaufwendungen“.
 - (b) eine Aggregation, die ausschließlich Posten umfasst, zu denen Informationen nicht wesentlich sind, so hat das Unternehmen zu prüfen, ob die Summe der aggregierten Posten so hoch ist, dass die Abschlussadressaten sich vernünftigerweise fragen könnten, ob die Aggregation Posten enthält, zu denen Informationen wesentlich sein könnten. Ist dies der Fall, handelt es sich bei den zur Beantwortung dieser Frage erforderlichen Informationen um wesentliche Informationen. In solchen Fällen hat das Unternehmen deshalb weitere Informationen über die Summe der aggregierten Posten anzugeben, z. B.
 - (i) eine Erläuterung, dass in der Summe keine Posten enthalten sind, zu denen Informationen wesentlich wären, oder
 - (ii) eine Erläuterung, dass in der Summe mehrere Posten enthalten sind, zu denen Informationen nicht wesentlich wären, unter Angabe der Art und des Betrags des größten Postens.

Saldierung

- B27** Nach Paragraph 44 darf ein Unternehmen Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen nicht miteinander saldieren, sofern nicht die Saldierung von einem IFRS-Rechnungslegungsstandard vorgeschrieben oder gestattet wird. Nach IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* hat ein Unternehmen beispielsweise die Erlöse aus Verträgen mit Kunden in einer Höhe zu erfassen, die der Gegenleistung entspricht, die das Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen erwartet. Der erfasste Umsatzbetrag muss die vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte berücksichtigen. Hingegen wickelt ein Unternehmen im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit möglicherweise auch Geschäftsvorfälle ab, die selbst zu keinen Umsatzerlösen führen, die aber zusammen mit den umsatzgenerierenden Hauptaktivitäten anfallen. Die Ergebnisse solcher Geschäftsvorfälle sind durch die Saldierung aller Erträge mit den dazugehörigen Aufwendungen, die durch denselben Geschäftsvorfall entstehen, in den primären Abschlussbestandteilen darzustellen oder im Anhang anzugeben, wenn diese Darstellung bzw. Angabe den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses widerspiegelt. Es folgen zwei Beispiele:

statements is to provide useful structured summaries, the line items in the primary financial statements are also likely to aggregate items that have sufficiently dissimilar characteristics that information about the disaggregated items is material.

Applying paragraph 41, an entity shall disaggregate items that have dissimilar characteristics when the resulting information is material. A single dissimilar characteristic could result in information about disaggregated items being material.

B22

For example, an entity might present in the statement of financial position financial assets that comprise equity investments and debt investments separately from non-financial assets. The financial assets have dissimilar characteristics because they have different measurement bases—some are measured at fair value through profit or loss and others at amortised cost. The entity might therefore determine that to provide a useful structured summary it is necessary to present line items that disaggregate the financial assets based on those measurement bases. That disaggregation results in a line item comprising equity investments and debt investments measured at fair value through profit or loss and a line item comprising debt investments measured at amortised cost. Because equity investments are dissimilar to debt investments in that each exposes the entity to different risks, the entity would assess whether further disaggregation in the statement of financial position of financial assets measured at fair value through profit or loss into equity investments and debt investments is needed to provide a useful structured summary. If not, and if the resulting information were material, the entity would need to disclose in the notes the equity investments separately from the debt investments. In addition if, for example, the equity investments had other dissimilar characteristics, the entity would be required to disaggregate further those equity investments in the notes if the resulting information were material.

B23

Description of items

Paragraph 43 requires an entity to label and describe items presented or disclosed in a way that faithfully represents the characteristics of the item. Such items will often be aggregations of items arising from individual transactions or other events and could vary in whether they are aggregations of items for which information is material and items for which information is immaterial. Specifically, in either the primary financial statements or in the notes:

B24

- (a) an item for which information is material could be aggregated with other items for which information is also material—an entity might provide such an aggregation to summarise information but would also be required to disclose information about each item;
- (b) an item for which information is material could be aggregated with items for which information is not material—an entity would be required to provide information about disaggregated items only if immaterial information obscured the material information; or
- (c) an item for which information is not material could be aggregated with other items for which information is not material—an entity might provide such an aggregation to complete a list of items and would not be required to disclose information about disaggregated items, subject to paragraph B26 (b).

An entity shall label items presented or disclosed as ‘other’ only if it cannot find a more informative label. Examples of how an entity might find a more informative label are:

B25

- (a) if an item for which information is material is aggregated with items for which information is not material, finding a label that describes the item for which information is material; and
- (b) if items for which information is not material are aggregated:
 - (i) aggregating items that share similar characteristics and describing them in a way that faithfully represents the similar characteristics; or
 - (ii) aggregating items with other items that do not share similar characteristics and describing them in a way that faithfully represents the dissimilar characteristics of the items.

If an entity cannot find a more informative label than ‘other’:

B26

- (a) for any aggregation—the entity shall use a label that describes the aggregated item as precisely as possible, for example, ‘other operating expenses’ or ‘other finance expenses’.
- (b) for an aggregation comprising only items for which information is not material—the entity shall consider whether the aggregated amount is sufficiently large that users of financial statements might reasonably question whether it includes items for which information could be material. If so, information to resolve that question is material information. Accordingly, in such cases, the entity shall disclose further information about the amount—for example:
 - (i) an explanation that no items for which information would be material are included in the amount; or
 - (ii) an explanation that the amount comprises several items for which information would not be material, with an indication of the nature and amount of the largest item.

Offsetting

Paragraph 44 prohibits an entity from offsetting assets and liabilities or income and expenses unless required or permitted by an IFRS Accounting Standard. For example, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* requires an entity to measure revenue from contracts with customers at the amount of consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services. The amount of revenue recognised reflects any trade discounts and volume rebates the entity allows. In contrast, an entity might undertake, in the course of its ordinary activities, other transactions that do not generate revenue but are incidental to the main revenue-generating activities. The entity would present in the primary financial statements or disclose in the notes the results of such transactions, when this presentation or disclosure reflects the substance of the transaction or other event, by netting any income with related expenses arising on the same transaction. For example:

B27

- (a) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte werden von einem Unternehmen in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt oder im Anhang angegeben, indem es vom Betrag der Veräußerungsgegenleistung den Buchwert der Vermögenswerte und die zugehörigen Veräußerungskosten abzieht, und
- (b) ein Unternehmen darf Ausgaben, die in Verbindung mit einer Rückstellung stehen, die gemäß IAS 37 angesetzt wird und die gemäß einer vertraglichen Vereinbarung mit einem Dritten (z. B. Lieferantengewährleistung) erstattet werden, mit der entsprechenden Rückerstattung saldieren.

B28 Außerdem stellt ein Unternehmen Gewinne und Verluste saldiert dar, die aus einer Gruppe von ähnlichen Geschäftsvorfällen entstehen, beispielsweise Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung oder aus zu Handelszwecken gehaltenen Finanzinstrumenten entstehende Gewinne und Verluste, die in Anwendung der Paragraphen 47–68 derselben Kategorie der Ergebnisrechnung zugehören. Ein Unternehmen hat solche Gewinne und Verluste jedoch gesondert im Anhang anzugeben, wenn durch eine solche Angabe wesentliche Informationen bereitgestellt werden.

Gewinn- und Verlustrechnung

Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung

B29 Nach Paragraph 47 hat ein Unternehmen die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen einer von fünf Kategorien zuzuordnen. Die Kategorie „Betrieb“ umfasst alle in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen, die nicht einer der anderen Kategorien zugeordnet werden (siehe Paragraph 52). Erträge und Aufwendungen, die in Anwendung von Paragraph 68 der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ zugeordnet werden, unterliegen nicht den Vorschriften für die Zuordnung von Ertrags- und Aufwandsposten zu den in Paragraph 47 (a)–(d) angeführten Kategorien. Erträge und Aufwendungen, die in Anwendung von Paragraph 67 der Kategorie „Ertragsteuern“ zugeordnet werden, unterliegen nicht den Vorschriften für die Zuordnung von Ertrags- und Aufwandsposten zu den in den Paragraphen 47 (a)–(c) angeführten Kategorien.

Beurteilung bestimmter Hauptgeschäftstätigkeiten

B30 Nach Paragraph 49 hat ein Unternehmen zu beurteilen, ob es die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt. Ein Unternehmen kann mehr als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausüben. So kann ein Unternehmen, das ein Produkt herstellt und darüber hinaus Finanzierungen für Kunden bereitstellt, bestimmen, dass sowohl seine Herstellungstätigkeit als auch seine Kundenfinanzierungstätigkeit Hauptgeschäftstätigkeiten sind. Um Erträge und Aufwendungen gemäß den Anforderungen dieses Standards den Kategorien „Betrieb“, „Investition“ und „Finanzierung“ zuordnen zu können, muss ein Unternehmen lediglich bestimmen, ob es sich bei der Investition in Vermögenswerte oder bei der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden oder bei beidem um (eine) Hauptgeschäftstätigkeit(en) handelt.

B31 Es folgen Beispiele für Unternehmen, die die Investition in Vermögenswerte möglicherweise als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausüben:

- (a) Investmentgesellschaften im Sinne von IFRS 10 *Konzernabschlüsse*,
- (b) Immobilieninvestmentgesellschaften und
- (c) Versicherer.

B32 Es folgen Beispiele für Unternehmen, die die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden möglicherweise als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausüben:

- (a) Banken und andere Kreditinstitute,
- (b) Unternehmen, die Finanzierungen für Kunden bereitstellen, um es letzteren zu ermöglichen, die Produkte des Unternehmens zu kaufen, und
- (c) Leasinggeber, die im Rahmen von Finanzierungsleasingverhältnissen Finanzierungen für Kunden bereitstellen.

B33 Ob die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden eine Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens bildet, ist eine Tatsache (und nicht lediglich eine Behauptung). Ein Unternehmen hat nach eigenem Ermessen zu beurteilen, ob es sich bei der Investition in Vermögenswerte oder bei der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden um eine Hauptgeschäftstätigkeit handelt, und es hat diese Beurteilung auf Nachweise zu stützen.

B34 Im Allgemeinen ist es wahrscheinlich, dass Investitionen in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden eine Hauptgeschäftstätigkeit eines Unternehmens darstellen, wenn das Unternehmen eine bestimmte Art von Zwischensumme als wichtigen Indikator für die betriebliche Ertragskraft verwendet. Diese bestimmte Art von Zwischensumme ist eine dem Bruttogewinn ähnliche Zwischensumme (siehe Paragraph B123), die Erträge und Aufwendungen umfasst, die der Kategorie „Investition“ oder der Kategorie „Finanzierung“ zugeordnet würden, wenn die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden keine Hauptgeschäftstätigkeiten wären.

B35 Zu den Nachweisen dafür, dass die in Paragraph B123 beschriebenen, dem Bruttogewinn ähnlichen Zwischensummen wichtige Indikatoren für die betriebliche Ertragskraft sind, zählt die Verwendung solcher Zwischensummen zur

- (a) externen Erläuterung der betrieblichen Ertragskraft oder
- (b) internen Beurteilung oder Überwachung der betrieblichen Ertragskraft.

B36 Wenn ein Unternehmen IFRS 8 *Geschäftssegmente* anwendet, können Informationen über Segmente Nachweise dafür liefern, dass die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden eine Hauptgeschäftstätigkeit ist. Konkret gilt:

- (a) Beinhaltet ein berichtspflichtiges Segment eine einzige Geschäftstätigkeit, so deutet dies darauf hin, dass der Erfolg des berichtspflichtigen Segments ein wichtiger Indikator für die betriebliche Ertragskraft des Unternehmens ist und dass die Geschäftstätigkeit des berichtspflichtigen Segments eine Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens ist, und
- (b) beinhaltet ein Geschäftssegment eine einzige Geschäftstätigkeit, so deutet dies darauf hin, dass die Geschäftstätigkeit eine Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens sein könnte, wenn der Erfolg des Geschäftssegments ein wichtiger Indikator für die betriebliche Ertragskraft des Unternehmens, wie in Paragraph B34 beschrieben, ist.

B37 Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob es sich bei der Investition in Vermögenswerte oder der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden um eine Hauptgeschäftstätigkeit für das berichtende Unternehmen insgesamt handelt. So könnten ein berichtendes Unternehmen, bei dem es sich um einen Konzern handelt, und ein berichtendes Unternehmen, bei dem es sich um ein Tochterunternehmen dieses Konzerns handelt, bei der Beurteilung, ob die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden eine Hauptgeschäftstätigkeit ist, zu einem unterschiedlichen Ergebnis gelangen.

B38 Ein Unternehmen hat seine Beurteilung der Frage, ob es die Beteiligung an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen, die nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe Paragraphen B43 (b)–(c) und B44 (b)–(c)), als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, nach einzelnen Vermögenswerten oder unter Verwendung von Gruppen von Vermögenswerten mit gemeinsamen Merkmalen vorzunehmen. Stellt ein Unternehmen einen Einzelabschluss gemäß IAS 27 *Einzelabschlüsse* auf und nimmt es die

- (a) an entity presents in the primary financial statements or discloses in the notes gains and losses on the disposal of non-current assets by deducting from the amount of consideration on disposal the carrying amount of the asset and related selling expenses; and
- (b) an entity may net expenditure related to a provision that is recognised in accordance with IAS 37 and reimbursed under a contractual arrangement with a third party (for example, a supplier's warranty agreement) against the related reimbursement.

In addition, an entity presents on a net basis gains and losses arising from a group of similar transactions—for example, foreign exchange gains and losses or gains and losses arising on financial instruments held for trading that are included in the same category of the statement(s) of financial performance applying paragraphs 47–68. However, an entity shall disclose such gains and losses separately in the notes if doing so provides material information.

B28

Statement of profit or loss

Categories in the statement of profit or loss

Paragraph 47 requires an entity to classify income and expenses included in the statement of profit or loss in one of five categories. The operating category comprises all income and expenses included in the statement of profit or loss that are not classified in the other categories (see paragraph 52). Income and expenses classified in the discontinued operations category applying paragraph 68 are not subject to the requirements for classifying items of income and expense in the categories listed in paragraphs 47 (a)–(d). Income and expenses classified in the income taxes category applying paragraph 67 are not subject to the requirements for classifying items of income and expense in the categories listed in paragraphs 47 (a)–(c).

B29

Assessment of specified main business activities

Paragraph 49 requires an entity to assess whether it invests in assets or provides financing to customers as a main business activity. An entity may have more than one main business activity. For example, an entity that manufactures a product and also provides financing to customers may determine that both its manufacturing activity and customer-finance activity are main business activities. To classify income and expenses into the categories of operating, investing and financing as required by this Standard, an entity need only determine whether either of, or both, investing in assets and providing financing to customers are main business activities.

B30

Examples of entities that might invest in assets as a main business activity include:

B31

- (a) investment entities as defined by IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*;
- (b) investment property companies; and
- (c) insurers.

Examples of entities that might provide financing to customers as a main business activity include:

B32

- (a) banks and other lending institutions;
- (b) entities that provide financing to customers to enable those customers to buy the entity's products; and
- (c) lessors that provide financing to customers in finance leases.

Whether investing in assets or providing financing to customers is a main business activity of the entity is a matter of fact and not merely an assertion. An entity shall use its judgement to assess whether investing in assets or providing financing to customers is a main business activity and that assessment shall be based on evidence.

B33

In general, investing in assets or providing financing to customers is likely to be a main business activity of an entity if the entity uses a particular type of subtotal as an important indicator of operating performance. The particular type of subtotal is a subtotal similar to gross profit (see paragraph B123) that includes income and expenses that would be classified in the investing or financing categories if investing in assets or providing financing to customers were not main business activities.

B34

Evidence that subtotals similar to gross profit described in paragraph B123 are important indicators of operating performance includes using such subtotals to:

B35

- (a) explain operating performance externally; or
- (b) assess or monitor operating performance internally.

Information about segments may provide evidence that investing in assets or providing financing to customers is a main business activity if an entity applies IFRS 8 *Operating Segments*. Specifically:

B36

- (a) if a reportable segment comprises a single business activity, this indicates that the performance of the reportable segment is an important indicator of the entity's operating performance and that the business activity of the reportable segment is a main business activity of the entity; and
- (b) if an operating segment comprises a single business activity, this indicates that the business activity might be a main business activity of the entity if the performance of the operating segment is an important indicator of the entity's operating performance as described in paragraph B34.

An entity shall assess whether investing in assets or providing financing to customers is a main business activity for the reporting entity as a whole. Accordingly, the assessment of whether investing in assets or providing financing to customers is a main business activity by a reporting entity that is a consolidated group and a reporting entity that is one of the subsidiaries in the consolidated group could have different outcomes.

B37

An entity shall assess whether it invests as a main business activity in associates, joint ventures and unconsolidated subsidiaries not accounted for using the equity method (see paragraphs B43 (b)–(c) and B44 (b)–(c)) by individual asset or using groups of assets with shared characteristics. If an entity prepares separate financial statements as specified in IAS 27 *Separate Financial Statements* and performs the assessment for groups of assets, the entity shall use groups of assets that are consistent with the categories used to determine their

B38

Beurteilung für Gruppen von Vermögenswerten vor, hat es Gruppen von Vermögenswerten zu verwenden, die mit den Kategorien übereinstimmen, welche zur Bestimmung ihrer Bewertungsgrundlage in Anwendung des Paragraphen 10 von IAS 27 herangezogen werden. Ein Unternehmen braucht nicht zu beurteilen, ob es die Beteiligung an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe Paragraphen B43 (a) und B44 (a)), als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, da es die Erträge und Aufwendungen aus diesen Beteiligungen der Kategorie „Investition“ zuzuordnen hat (siehe Paragraph 55 (a)).

- B39** Ein Unternehmen braucht nicht zu beurteilen, ob es die Investition in Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (siehe Paragraph 53 (b)) als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt. Ein Unternehmen hat Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten der Kategorie „Investition“ zuzuordnen, es sei denn, Paragraph 56 (a) oder 56 (b) findet Anwendung.
- B40** Ein Unternehmen hat seine Beurteilung, ob es die Investition in sonstige Vermögenswerte, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften (siehe Paragraph 53 (c)), als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, nach einzelnen Vermögenswerten oder unter Verwendung von Gruppen von Vermögenswerten mit gemeinsamen Merkmalen vorzunehmen. Bei der Beurteilung von Gruppen finanzieller Vermögenswerte hat ein Unternehmen Gruppen von finanziellen Vermögenswerten zu verwenden, die mit den Klassen von finanziellen Vermögenswerten übereinstimmen, die das Unternehmen in Anwendung des Paragraphen 6 von IFRS 7 ermittelt hat.
- B41** Ein Unternehmen hat bei der Beurteilung, ob es die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, die Fakten zu dem jeweiligen Zeitpunkt zugrunde zu legen, sodass eine Änderung des Ergebnisses der Beurteilung keine Änderung des Ergebnisses der vorangegangenen Beurteilungen bewirkt. Dementsprechend nimmt ein Unternehmen die Zuordnung und Darstellung der Erträge und Aufwendungen vor, indem es die Änderung des Ergebnisses der Beurteilung prospektiv ab dem Zeitpunkt der Änderung anwendet, und es gliedert vor dem Zeitpunkt der Änderung dargestellte Beträge nicht um. Nach Paragraph 51 (c) (ii) hat ein Unternehmen für die Ertrags- und Aufwandsposten, deren Zuordnung sich aufgrund des geänderten Ergebnisses der Beurteilung geändert hat, den Betrag und die Zuordnung der genannten Posten vor und nach der Änderung des Ergebnisses der Beurteilung in der aktuellen Berichtsperiode sowie den Betrag und die Zuordnung in der vorangegangenen Periode anzugeben, es sei denn, dies ist undurchführbar.

„Betrieb“

- B42** Aufgrund der Vorschriften der Paragraphen 47–66 ordnet ein Unternehmen Erträge und Aufwendungen aus seinen Hauptgeschäftstätigkeiten – mit Ausnahme von Erträgen und Aufwendungen aus Beteiligungen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden – der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zu. Die Kategorie „Betrieb“ ist jedoch nicht auf Erträge und Aufwendungen aus den Hauptgeschäftstätigkeiten eines Unternehmens beschränkt. Sie umfasst ferner alle Erträge und Aufwendungen, die das Unternehmen nicht in Anwendung der Paragraphen 53–68 den übrigen Kategorien zugeordnet hat, einschließlich Erträgen oder Aufwendungen, die Schwankungen unterliegen oder nicht wiederkehrender Art sind.

„Investition“

Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen

- B43** Die Paragraphen 53 und 55 enthalten Vorschriften für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen. Zu diesen Beteiligungen zählen:
- (a) Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach Paragraph 16 von IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* und Paragraph 10 (c) von IAS 27 nach der Equity-Methode bilanziert werden,
 - (b) Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (oder ein Teil solcher Beteiligungen), für die ein Unternehmen die Entscheidung trifft, sie in Anwendung der Paragraphen 18–19 von IAS 28 und Paragraph 11 von IAS 27 nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, und
 - (c) Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die in Einzelabschlüssen in Anwendung von Paragraph 10 (a) von IAS 27 zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder in Anwendung von Paragraph 10 (b) von IAS 27 nach IFRS 9 bilanziert werden.
- B44** Die Paragraphen 53 und 55 enthalten auch Vorschriften für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus nicht konsolidierten Tochterunternehmen. Zu den Beteiligungen an nicht konsolidierten Tochterunternehmen zählen:
- (a) Beteiligungen an Tochterunternehmen, die in Einzelabschlüssen gemäß Paragraph 10 (c) von IAS 27 nach der Equity-Methode bilanziert werden,
 - (b) von einer Investmentgesellschaft gehaltene Beteiligungen an Tochterunternehmen, die gemäß Paragraph 31 von IFRS 10 und Paragraph 11A von IAS 27 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und
 - (c) Beteiligungen an Tochterunternehmen, die in Einzelabschlüssen in Anwendung von Paragraph 10 (a) von IAS 27 zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder in Anwendung von Paragraph 10 (b) von IAS 27 nach IFRS 9 bilanziert werden.

Vermögenswerte, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften.

- B45** Nach Paragraph 53 (c) hat ein Unternehmen Vermögenswerte zu ermitteln, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften. Dieser Ertrag kann positiv oder negativ sein.
- B46** Zu den in Paragraph 53(c) genannten Vermögenswerten, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften, zählen typischerweise:
- (a) Investitionen in Schuld- oder Eigenkapitaltitel und
 - (b) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und durch diese Immobilien generierte Mietforderungen.
- B47** Die in Paragraph 54 angeführten Erträge und Aufwendungen aus solchen Vermögenswerten umfassen typischerweise:
- (a) Zinsen,
 - (b) Dividenden,
 - (c) Mieteinnahmen,
 - (d) Abschreibungen,
 - (e) Wertminderungsaufwendungen und deren Wertaufholungen,
 - (f) Gewinne und Verluste aus der Veränderung des beizulegenden Zeitwerts und
 - (g) Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung des Vermögenswerts oder seiner Einstufung und Neubewertung als zur Veräußerung gehalten (siehe Paragraphen B60–B64).

measurement basis applying paragraph 10 of IAS 27. An entity need not assess whether it invests as a main business activity in associates, joint ventures and non-consolidated subsidiaries accounted for using the equity method (see paragraphs B43 (a) and B44 (a)) because it is required to classify the income and expenses from those investments in the investing category (see paragraph 55 (a)).

An entity need not assess whether it invests as a main business activity in cash and cash equivalents (see paragraph 53 (b)). An entity is required to classify income and expenses from cash and cash equivalents in the investing category unless paragraphs 56 (a) or 56 (b) apply. **B39**

An entity shall assess whether it invests as a main business activity in other assets that generate a return individually and largely independently of the entity's other resources (see paragraph 53 (c)) by assessing an individual asset or groups of assets with shared characteristics. When performing the assessment for groups of financial assets an entity shall use groups of financial assets that are consistent with the classes of financial assets identified by the entity in applying paragraph 6 of IFRS 7. **B40**

An entity shall assess whether investing in assets or providing financing to customers is a main business activity based on the facts at the time, so a change in the outcome of the assessment does not change the outcome of the previous assessments. Accordingly, an entity classifies and presents income and expenses applying the change in the outcome of the assessment prospectively from the date of the change and does not reclassify amounts presented before the date of the change. Unless it is impracticable to do so, paragraph 51 (c) (ii) requires an entity to disclose the amount and classification of items of income and expense before and after the date of the change in the outcome of the assessment in the current period and the amount and classification in the prior period for items for which the classification has changed because of the change in the outcome of the assessment. **B41**

Operating

The requirements in paragraphs 47–66 result in an entity classifying income and expenses from its main business activities in the operating category of the statement of profit or loss, except for any such income and expenses from investments accounted for using the equity method. Furthermore, the operating category is not limited to income and expenses from an entity's main business activities. It includes all income and expenses that are not classified by an entity in the other categories applying paragraphs 53–68, including such income or expenses that are volatile or non-recurring. **B42**

Investing

Investments in associates, joint ventures and unconsolidated subsidiaries

Paragraphs 53 and 55 set out requirements for the classification of income and expenses from investments in associates and joint ventures. These investments comprise: **B43**

- (a) investments in associates and joint ventures accounted for using the equity method in accordance with paragraph 16 of IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* and paragraph 10 (c) of IAS 27;
- (b) investments in associates and joint ventures (or a portion thereof) that an entity elects to measure at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9 applying paragraphs 18–19 of IAS 28 and paragraph 11 of IAS 27; and
- (c) investments in associates and joint ventures in separate financial statements that are accounted for at cost applying paragraph 10 (a) of IAS 27 or in accordance with IFRS 9 applying paragraph 10 (b) of IAS 27.

Paragraphs 53 and 55 also set out requirements for the classification of income and expenses from unconsolidated subsidiaries. Investments in unconsolidated subsidiaries comprise: **B44**

- (a) investments in subsidiaries in separate financial statements accounted for using the equity method in accordance with paragraph 10 (c) of IAS 27;
- (b) investments in subsidiaries held by an investment entity that are measured at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 31 of IFRS 10 and paragraph 11A of IAS 27; and
- (c) investments in subsidiaries in separate financial statements that are accounted for at cost applying paragraph 10 (a) of IAS 27 or in accordance with IFRS 9 applying paragraph 10 (b) of IAS 27.

Assets that generate a return individually and largely independently of the entity's other resources

Paragraph 53 (c) requires an entity to identify assets that generate a return individually and largely independently of the entity's other resources. The return could be positive or negative. **B45**

Assets that generate a return individually and largely independently of the entity's other resources in paragraph 53 (c) typically include: **B46**

- (a) debt or equity investments; and
- (b) investment properties, and receivables for rent generated by those properties.

Income and expenses specified in paragraph 54 from such assets typically include: **B47**

- (a) interest;
- (b) dividends;
- (c) rental income;
- (d) depreciation;
- (e) impairment losses and reversals of impairment losses;
- (f) fair value gains and losses; and
- (g) income and expenses from the derecognition of the asset, or its classification and remeasurement as held for sale (see paragraphs B60–B64).

Vermögenswerte, die nicht einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften

- B48** Vermögenswerte, die ein Unternehmen in Kombination mit anderen Vermögenswerten verwendet, um Güter herzustellen oder Dienstleistungen zu erbringen, erwirtschaften nicht einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag. Zu diesen Vermögenswerten zählen typischerweise:
- (a) Sachanlagen,
 - (b) Vermögenswerte, die aus der Herstellung von Gütern und der Erbringung von Dienstleistungen resultieren, für die die Erträge und Aufwendungen der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden (z. B. Forderungen aus solchen Gütern und Dienstleistungen), und
 - (c) wenn das Unternehmen die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, alle an Kunden gewährten Kredite.
- B49** Erträge und Aufwendungen aus den in Paragraph B48 beschriebenen Vermögenswerten werden der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet, z. B.:
- (a) Erlöse aus Gütern oder Dienstleistungen, die von dem Unternehmen mittels einer Kombination von Vermögenswerten hergestellt bzw. erbracht werden,
 - (b) Zinserträge,
 - (c) planmäßige Abschreibungen,
 - (d) Wertminderungsaufwendungen und deren Wertaufholungen,
 - (e) Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung des Vermögenswerts oder seiner Einstufung und Neubewertung als zur Veräußerung gehalten (siehe Paragraphen B60–B64) und
 - (f) Erträge und Aufwendungen aus einem Unternehmenszusammenschluss, der Vermögenswerte beinhaltet, die zu Erträgen und Aufwendungen führen werden, welche der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden, wie z. B. Gewinne aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert und Neubewertungen bedingter Gegenleistungen.

„Finanzierung“

Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten

- B50** Nach Paragraph 59 (a) hat ein Unternehmen Verbindlichkeiten zu ermitteln, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten. Bei solchen Geschäftsvorfällen
- (a) erhält ein Unternehmen Finanzmittel in Form von Zahlungsmitteln, der Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit oder des Erhalts von eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens und
 - (b) entrichtet im Gegenzug zu einem späteren Zeitpunkt Zahlungsmittel oder eigene Eigenkapitalinstrumente.
- B51** Zu den Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, zählen:
- (a) Schuldinstrumente, die bar beglichen werden, wie Schuldverschreibungen, Darlehen, Schuldscheine, Anleihen und hypothekarisch unterlegte Schuldtitel – das Unternehmen erhält Zahlungsmittel und entrichtet im Gegenzug Zahlungsmittel,
 - (b) Verbindlichkeiten im Rahmen einer Lieferantenfinanzierungsvereinbarung, wenn die jeweilige Verbindlichkeit für Güter oder Dienstleistungen ausgebuht wird – das Unternehmen wird von der finanziellen Verbindlichkeit für die Güter oder Dienstleistungen befreit und entrichtet im Gegenzug Zahlungsmittel,
 - (c) Anleihen, die durch Lieferung von Unternehmensanteilen beglichen werden – das Unternehmen erhält Zahlungsmittel und entrichtet im Gegenzug eigene Eigenkapitalinstrumente, und
 - (d) Verpflichtungen eines Unternehmens, eigene Eigenkapitalinstrumente zu erwerben – das Unternehmen erhält eigene Eigenkapitalinstrumente und entrichtet im Gegenzug Zahlungsmittel.
- B52** Es folgen Beispiele für Erträge und Aufwendungen aus solchen Verbindlichkeiten, die ein Unternehmen nach Paragraph 60 der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen hat:
- (a) Zinsaufwendungen (z. B. für ausgegebene Schuldinstrumente),
 - (b) Gewinne und Verluste aus der Veränderung des beizulegenden Zeitwerts (z. B. aus einer Verbindlichkeit, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert ist),
 - (c) als Verbindlichkeiten eingestufte Dividenden auf ausgegebene Anteile und
 - (d) Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung der Verbindlichkeit (siehe Paragraph B61).
- Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten
- B53** Nach Paragraph 59 (b) hat ein Unternehmen die Verbindlichkeiten zu ermitteln, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten. Zu diesen Verbindlichkeiten zählen:
- (a) Verbindlichkeiten für Güter oder Dienstleistungen, die bar beglichen werden – das Unternehmen erhält Güter oder Dienstleistungen, keine Finanzmittel in der in Paragraph B50 (a) beschriebenen Form,
 - (b) Vertragsverbindlichkeiten – das Unternehmen entrichtet im Gegenzug Güter und Dienstleistungen, keine Zahlungsmittel oder eigene Eigenkapitalinstrumente wie in Paragraph B50 (b) beschrieben,
 - (c) Leasingverbindlichkeiten – das Unternehmen erhält ein Nutzungsrecht, keine Finanzmittel in der in Paragraph B50 (a) beschriebenen Form,
 - (d) Verbindlichkeiten aus leistungsorientierten Pensionsplänen – das Unternehmen erhält Arbeitsleistungen, keine Finanzmittel in der in Paragraph B50 (a) beschriebenen Form,
 - (e) Rückstellungen für die Entsorgung oder für die Wiederherstellung von Vermögenswerten – das Unternehmen erhält einen Vermögenswert, bei dem es sich nicht um Finanzmittel in der in Paragraph B50 (a) beschriebenen Form handelt, und
 - (f) Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten – das Unternehmen erhält keine Finanzmittel in der in Paragraph B50 (a) beschriebenen Form.
- B54** Es folgen Beispiele für Erträge und Aufwendungen aus solchen Verbindlichkeiten, die ein Unternehmen nach Paragraph 61 der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen hat:
- (a) Zinsaufwendungen für Verbindlichkeiten aus dem Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen, gemäß IFRS 9,
 - (b) Zinsaufwendungen für eine Vertragsverbindlichkeit mit einer erheblichen Finanzierungskomponente im Sinne von IFRS 15,
 - (c) Zinsaufwendungen für eine Leasingverbindlichkeit, gemäß IFRS 16,
 - (d) Nettozinsaufwendungen (Nettozinserträge) aus einer Nettoschuld (einem Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan, gemäß IAS 19, und
 - (e) die Erhöhung des abgezinsten Betrags einer Rückstellung aufgrund des Zeitablaufs und die Auswirkungen von Änderungen des Abzinsungssatzes der Rückstellungen, gemäß IAS 37.

Assets that do not generate a return individually and largely independently of the entity's other resources

Assets that an entity uses in combination to produce or supply goods or services do not generate a return individually and largely independently of the entity's other resources. Such assets typically include:

B48

- (a) property, plant and equipment;
- (b) assets that arise from the production or supply of goods and services for which the income and expenses are classified in the operating category (for example, receivables for such goods and services); and
- (c) if the entity provides financing to customers as a main business activity, any loans to a customer.

Income and expenses from the assets described in paragraph B48 are classified in the operating category—for example:

B49

- (a) revenue for goods or services produced or supplied by the entity using a combination of assets;
- (b) interest income;
- (c) depreciation and amortisation;
- (d) impairment losses and reversals of impairment losses;
- (e) income and expenses from the derecognition of the asset, or its classification and remeasurement as held for sale (see paragraphs B60–B64); and
- (f) income and expenses arising on a business combination that includes assets that will give rise to income and expenses that will be classified in the operating category, such as a gain on a bargain purchase and remeasurements of contingent consideration.

Financing

Liabilities arising from transactions that involve only the raising of finance

Paragraph 59 (a) requires an entity to identify liabilities that arise from transactions that involve only the raising of finance. In such transactions, an entity:

B50

- (a) receives finance in the form of cash, or an extinguishment of a financial liability, or receipt of the entity's own equity instruments; and
- (b) at a later date, will return in exchange cash or its own equity instruments.

Liabilities arising from transactions that involve only the raising of finance include:

B51

- (a) a debt instrument that will be settled in cash, such as debentures, loans, notes, bonds and mortgages—an entity receives cash and will return cash in exchange;
- (b) a liability under a supplier finance arrangement when the payable for goods or services is derecognised—an entity is discharged of the financial liability for the goods or services and will return cash in exchange;
- (c) a bond that will be settled through delivery of an entity's shares—an entity receives cash and will return its own equity instruments in exchange; and
- (d) an obligation for an entity to purchase its own equity instruments—an entity receives its own equity instruments and will return cash in exchange.

Examples of income and expenses from such liabilities that paragraph 60 requires an entity to classify in the financing category include:

B52

- (a) interest expenses (for example, on debt instruments issued);
- (b) fair value gains and losses (for example, on a liability designated at fair value through profit or loss);
- (c) dividends on issued shares classified as liabilities; and
- (d) income and expenses from the derecognition of the liability (see paragraph B61).

Liabilities arising from transactions that do not involve only the raising of finance

Paragraph 59 (b) requires an entity to identify liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance. Such liabilities include:

B53

- (a) payables for goods or services that will be settled in cash—an entity receives goods or services, not finance in the form described in paragraph B50(a);
- (b) contract liabilities—an entity will return goods and services, not cash or its own equity instruments as described in paragraph B50 (b);
- (c) lease liabilities—an entity receives a right-of-use asset, not finance in the form described in paragraph B50 (a);
- (d) defined benefit pension liabilities—an entity receives employee services, not finance in the form described in paragraph B50 (a);
- (e) decommissioning or asset restoration provisions—an entity receives an asset that is not finance in the form described in paragraph B50 (a); and
- (f) a litigation provision—an entity does not receive finance as described in paragraph B50 (a).

Examples of income and expenses from such liabilities that paragraph 61 requires an entity to classify in the financing category include:

B54

- (a) interest expenses on payables arising from the purchase of goods or services, applying IFRS 9;
- (b) interest expenses on a contract liability with a significant financing component as specified by IFRS 15;
- (c) interest expenses on a lease liability, applying IFRS 16;
- (d) net interest expense (income) on a net defined benefit liability (asset), applying IAS 19; and
- (e) the increase in the discounted amount of a provision arising from the passage of time and the effect of any change in the discount rate on provisions, applying IAS 37.

B55 Es folgen Beispiele für Erträge und Aufwendungen, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, die aber nicht in den Anwendungsbereich von Paragraph 61 fallen und daher der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden:

- (a) Aufwendungen, die für den Verbrauch der erworbenen Güter oder Dienstleistungen, die in Paragraph B54 (a) beschrieben sind, erfasst werden,
- (b) laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, der sich aus einem leistungsorientierten Plan ergibt, gemäß IAS 19, und
- (c) Neubewertungen des beizulegenden Zeitwerts einer Schuld für eine bedingte Gegenleistung bei einem Unternehmenszusammenschluss, die gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfasst werden.

Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus hybriden Verträgen, die einen Basisvertrag enthalten, bei dem es sich um eine Verbindlichkeit handelt

B56 Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus einem hybriden Vertrag, der einen Basisvertrag enthält, bei dem es sich um eine Verbindlichkeit handelt, ist davon abhängig, ob das eingebettete Derivat vom Basisvertrag getrennt wird. Wenn das eingebettete Derivat

- (a) von der Basisverbindlichkeit getrennt wird, wendet das Unternehmen
 - (i) auf die getrennte Basisverbindlichkeit die in den Paragraphen 52, 59–61, 64 (b) und 65–66 angeführten Vorschriften für Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten an und
 - (ii) auf das getrennte eingebettete Derivat die in den Paragraphen B70–B76 angeführten Vorschriften für Erträge und Aufwendungen aus Derivaten an,
- (b) nicht von der Basisverbindlichkeit getrennt wird und wenn der hybride Vertrag aus einem Geschäftsvorfall resultiert, der lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhaltet, wendet das Unternehmen die in den Paragraphen 52, 60 und 65–66 angeführten Vorschriften für Verbindlichkeiten an, die sich aus solchen Geschäftsvorfällen ergeben,
- (c) nicht von der Basisverbindlichkeit getrennt wird und wenn der hybride Vertrag nicht aus einem Geschäftsvorfall resultiert, der lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhaltet,
 - (i) ordnet das Unternehmen – wenn es sich bei der Basisverbindlichkeit um eine in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallende finanzielle Verbindlichkeit handelt, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird – die in Paragraph 60 angeführten Erträge und Aufwendungen aus dem Vertrag (anstelle der in Paragraph 61 angeführten Erträge und Aufwendungen) nach dem erstmaligen Ansatz der Kategorie „Finanzierung“ zu (siehe Paragraph B59),
 - (ii) wendet das Unternehmen – wenn es sich bei dem hybriden Vertrag um einen in den Anwendungsbereich von IFRS 17 fallenden Versicherungsvertrag handelt – die Vorschriften der Paragraphen 52 und 64 (b) an, und
 - (iii) wendet das Unternehmen – andernfalls – die in den Paragraphen 52 und 61 angeführten Vorschriften für Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die sich aus solchen Geschäftsvorfällen ergeben, an.

B57 Ein Unternehmen hat die Paragraphen B56 (b) und B56 (c) auf alle hybriden Verträge anzuwenden, die eine Basisverbindlichkeit enthalten, von der das eingebettete Derivat nicht getrennt wird, unabhängig davon, ob das Unternehmen das eingebettete Derivat in Anwendung von Paragraph 4.3.3 von IFRS 9 oder in Anwendung von Paragraph 4.3.5 von IFRS 9 nicht trennt.

Verbindlichkeiten aus ausgestellten Kapitalanlageverträgen mit Überschussbeteiligung

B58 Paragraph 64 (a) enthält Vorschriften für Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten aus ausgegebenen Kapitalanlageverträgen mit Überschussbeteiligung, die in Anwendung von IFRS 9 erfasst werden. Beispiele für solche Kapitalanlageverträge sind

- (a) von einem Versicherer ausgegebene Kapitalanlageverträge mit Überschussbeteiligung, die nicht der in IFRS 17 enthaltenen Definition eines Kapitalanlagevertrags mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung entsprechen, und
- (b) von einer Investmentgesellschaft ausgegebene Kapitalanlageverträge mit Überschussbeteiligung.

Erträge und Aufwendungen, die von einem Unternehmen, das die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden

B59 Nach Paragraph 65 hat ein Unternehmen, das die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, Erträge und Aufwendungen aus einem Teil oder der Gesamtheit der Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen. Ein Unternehmen hat die Vorschriften des genannten Paragraphen auch auf Erträge und Aufwendungen aus einem Derivat nach Paragraph B73 (a), das sich auf einen Geschäftsvorfall bezieht, welcher lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhaltet, anzuwenden, nicht jedoch auf die Erträge und Aufwendungen aus einem hybriden Vertrag nach Paragraph B56 (c) (i).

Ausbuchung und Änderungen der Einstufung

Ausbuchung eines Vermögenswerts oder einer Schuld oder Einstufung und Neubewertung eines Vermögenswerts als zur Veräußerung gehalten

B60 Die Paragraphen B47 (g) und B49 (e) beziehen sich auf Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung eines Vermögenswerts oder seiner Einstufung als zur Veräußerung gehalten. Ein Unternehmen hat Erträge und Aufwendungen, die sich aus der Ausbuchung eines Vermögenswerts oder aus seiner Einstufung als zur Veräußerung gehalten sowie aus einer etwaigen Folgebewertung, während der Vermögenswert zur Veräußerung gehalten wird, ergeben, derselben Kategorie zuzuordnen, der es die Erträge und Aufwendungen aus dem Vermögenswert unmittelbar vor seiner Ausbuchung zuordnete. Beispielsweise hat ein Unternehmen Gewinne und Verluste

- (a) aus der Veräußerung von Sachanlagen der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen,
- (b) aus der Veräußerung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, wenn es diese Investitionstätigkeit nicht als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, der Kategorie „Investition“ zuzuordnen, und
- (c) aus der Neubewertung einer zuvor nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen beim sukzessiven Erwerb eines Tochterunternehmens der Kategorie „Investition“ zuzuordnen.

B61 Ein Unternehmen hat Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung einer Schuld unter Anwendung der Vorschriften der Paragraphen 52 und 59–60 zuzuordnen. Beispielsweise ordnet das Unternehmen Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung einer Schuld

- (a) der Kategorie „Finanzierung“ zu, wenn die Schuld aus einem Geschäftsvorfall resultiert, der lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln durch ein Unternehmen beinhaltet, das die Bereitstellung von Finanzmitteln für Kunden nicht als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, und
- (b) der Kategorie „Betrieb“ zu, wenn ein Unternehmen im Rahmen einer Lieferantenfinanzierungsvereinbarung eine Verbindlichkeit gegenüber einem Lieferanten ausbucht und eine Schuld im Rahmen dieser Vereinbarung ansetzt.

Nutzungsänderung eines Vermögenswerts

B62 Ein Geschäftsvorfall oder ein sonstiges Ereignis kann bewirken, dass ein Unternehmen Erträge und Aufwendungen aus einem Vermögenswert einer anderen Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung zuordnet, ohne dass der Vermögenswert ausgebucht wird. In solchen Fällen hat ein Unternehmen die Erträge und Aufwendungen aus dem Geschäftsvorfall oder dem sonstigen Ereignis der Kategorie zuzuordnen, der es die

Examples of income and expenses that arise from transactions that do not involve only the raising of finance but that are not in the scope of paragraph 61, and accordingly are classified in the operating category, include: **B55**

- (a) expenses recognised for consumption of the purchased goods or services described in paragraph B54 (a);
- (b) current and past service cost arising from a defined benefit plan, applying IAS 19; and
- (c) remeasurements of the fair value of a liability for contingent consideration in a business combination recognised applying IFRS 3 *Business Combinations*.

Classification of income and expenses from hybrid contracts containing a host that is a liability

How an entity classifies income and expenses from a hybrid contract with a host that is a liability depends on whether the embedded derivative is separated from the host contract. If the embedded derivative: **B56**

- (a) is separated from the host liability:
 - (i) for the separated host liability—an entity applies the requirements for income and expenses from liabilities, as specified in paragraphs 52, 59–61, 64 (b) and 65–66; and
 - (ii) for the separated embedded derivative—an entity applies the requirements for income and expenses from derivatives, as specified in paragraphs B70–B76;
- (b) is not separated from the host liability and if the hybrid contract arises from a transaction that involves only the raising of finance—an entity applies the requirements for liabilities that arise from such transactions, as specified in paragraphs 52, 60 and 65–66;
- (c) is not separated from the host liability and if the hybrid contract does not arise from a transaction that involves only the raising of finance:
 - (i) if the host liability is a financial liability within the scope of IFRS 9 that is measured at amortised cost—an entity classifies in the financing category income and expenses specified in paragraph 60 from the contract after initial recognition (instead of the income and expenses specified in paragraph 61) (see paragraph B59);
 - (ii) if the hybrid contract is an insurance contract within the scope of IFRS 17—an entity applies the requirements in paragraphs 52 and 64 (b); and
 - (iii) otherwise—an entity applies the requirements for income and expenses from liabilities that arise from such transactions, as specified in paragraphs 52 and 61.

An entity shall apply paragraphs B56 (b) and B56 (c) to all hybrid contracts containing a host liability for which the embedded derivative is not separated, regardless of whether the embedded derivative is not separated by the entity applying paragraph 4.3.3 of IFRS 9 or applying paragraph 4.3.5 of IFRS 9. **B57**

Liabilities arising from issued investment contracts with participation features

Paragraph 64 (a) sets out requirements for income and expenses from liabilities arising from issued investment contracts with participation features recognised applying IFRS 9. Examples of such investment contracts are: **B58**

- (a) an investment contract with participation features issued by an insurer that does not meet the definition in IFRS 17 of an investment contract with discretionary participation features; and
- (b) an investment contract with participation features issued by an investment entity.

Income and expenses classified in the operating category by an entity that provides financing to customers as a main business activity

Paragraph 65 requires an entity that provides financing to customers as a main business activity to classify in the operating category income and expenses from some or all liabilities that arise from transactions that involve only the raising of finance. An entity shall also apply the requirements in that paragraph to income and expenses from a derivative relating to a transaction that involves only the raising of finance specified in paragraph B73 (a), but not to the income and expenses from a hybrid contract specified in paragraph B56 (c) (i). **B59**

Derecognition and changes in classification

Derecognition of an asset or liability, or classification and remeasurement of an asset as held for sale

Paragraphs B47 (g) and B49 (e) refer to income and expenses from the derecognition of an asset, or its classification as held for sale. An entity shall classify income and expenses on the derecognition of an asset, or its classification as held for sale and any subsequent measurement while held for sale, in the same category as it classified the income and expenses from the asset immediately before its derecognition. For example, an entity shall classify gains and losses: **B60**

- (a) on the disposal of property, plant and equipment—in the operating category;
- (b) on the disposal of an investment property that an entity does not invest in as a main business activity—in the investing category; and
- (c) from the remeasurement of an investment in an associate previously accounted for using the equity method on the step acquisition of a subsidiary—in the investing category.

An entity shall classify income and expenses from the derecognition of a liability by applying the requirements in paragraphs 52 and 59–60. For example, the entity classifies income and expenses from the derecognition of a liability: **B61**

- (a) in the financing category—if the liability arises from a transaction that involves only the raising of finance by an entity that does not provide financing to customers as a main business activity; and
- (b) in the operating category—if as part of a supplier finance arrangement an entity derecognises a payable to a supplier and recognises a liability under that arrangement.

Change in use of an asset

A transaction or other event might change the category in the statement of profit or loss in which an entity classifies income and expenses from an asset, without the asset being derecognised. In such cases, an entity shall classify the income and expenses from the transaction or other event in the category in which it classified income and expenses from the asset immediately before the transaction or event. For **B62**

Erträge und Aufwendungen aus dem Vermögenswert unmittelbar vor dem Geschäftsvorfall oder Ereignis zuzuordnen. So hat ein Unternehmen bei der Übertragung einer in den Anwendungsbereich von IAS 16 fallenden Immobilie, die zu einer in den Anwendungsbereich von IAS 40 fallenden als Investition gehaltenen Immobilie wird, alle in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzten Erträge oder Aufwendungen der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.

Gruppen von Vermögenswerten und Schulden

- B63** Die Paragraphen B60–B62 enthalten Vorschriften für Erträge und Aufwendungen aus einem Vermögenswert oder einer Schuld, die sich aus dessen/deren Ausbuchung, Einstufung als zur Veräußerung gehalten, Folgebewertung, während der Vermögenswert bzw. die Schuld zur Veräußerung gehalten wird, oder Nutzungsänderung ergeben. Ein Geschäftsvorfall oder ein sonstiges Ereignis könnte in solchen Ergebnissen für eine Gruppe von Vermögenswerten (oder eine Gruppe von Vermögenswerten und Schulden) resultieren, die zu Erträgen und Aufwendungen geführt hat, welche ein Unternehmen unmittelbar vor dem Geschäftsvorfall oder sonstigen Ereignis unterschiedlichen Kategorien zuzuordnen. Ein Unternehmen hat Erträge oder Aufwendungen aus einem solchen Geschäftsvorfall oder sonstigen Ereignis wie folgt zuzuordnen:
- (a) der Kategorie „Investition“, wenn mit Ausnahme von Ertragsteueransprüchen alle Vermögenswerte der Gruppe Erträge und Aufwendungen erwirtschaftet haben, die das Unternehmen unmittelbar vor dem Geschäftsvorfall oder dem sonstigen Ereignis der Kategorie „Investition“ zuzuordnen, und
 - (b) andernfalls der Kategorie „Betrieb“.
- B64** Ein Unternehmen nimmt beispielsweise folgende Zuordnungen vor:
- (a) Der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden Gewinne und Verluste aus dem Abgang eines konsolidierten Tochterunternehmens, wenn das Tochterunternehmen Vermögenswerte umfasste, die Erträge und Aufwendungen erwirtschaftet haben, die das Unternehmen unmittelbar vor dem Abgang der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnete. Die Gewinne und Verluste enthalten (auch) die nach Paragraph 48 von IAS 21 vorgeschriebene erfolgswirksame Umgliederung von Umrechnungsdifferenzen.
 - (b) Der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet wird ein Wertminderungsaufwand, der sich daraus ergibt, dass das Unternehmen in Anwendung von IFRS 5 eine Veräußerungsgruppe als zur Veräußerung gehalten einstuft, wenn die Veräußerungsgruppe Vermögenswerte umfasste, die Erträge und Aufwendungen erwirtschaftet haben, die das Unternehmen unmittelbar vor der Einstufung der Veräußerungsgruppe als zur Veräußerung gehalten der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnete.
 - (c) Der Kategorie „Investition“ werden Gewinne und Verluste aus dem Abgang eines konsolidierten Tochterunternehmens zugeordnet, sofern die einzigen Vermögenswerte des Tochterunternehmens als Finanzinvestition gehaltene Immobilien – wobei das konsolidierte berichtende Unternehmen diese Investitionstätigkeit nicht als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübte – und damit verbundene Ertragsteueransprüche waren. Die Gewinne und Verluste enthalten (auch) die nach Paragraph 48 von IAS 21 vorgeschriebene erfolgswirksame Umgliederung von Umrechnungsdifferenzen.

Zuordnung von Umrechnungsdifferenzen und des Gewinns oder Verlusts aus der Nettoposition der monetären Posten

- B65** Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 47 hat ein Unternehmen Umrechnungsdifferenzen, die in Anwendung von IAS 21 in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden, derselben Kategorie zuzuordnen wie die Erträge und Aufwendungen aus den Posten, aus denen die Umrechnungsdifferenzen resultierten, es sei denn, dies würde zu einem unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand führen (siehe Paragraph B68).
- B66** So ordnet ein Unternehmen beispielsweise Umrechnungsdifferenzen in Bezug auf
- (a) eine in Paragraph B48 (b) beschriebene Forderung, die auf eine Fremdwährung lautet, derselben Kategorie zu wie die Erträge und Aufwendungen aus diesem Vermögenswert, d. h. der Kategorie „Betrieb“, und
 - (b) ein Schuldinstrument, bei dem es sich um eine in Paragraph B51 (a) beschriebene Verbindlichkeit handelt, die auf eine Fremdwährung lautet, derselben Kategorie zu wie die Erträge und Aufwendungen aus dieser Verbindlichkeit, d. h. der Kategorie „Finanzierung“ (es sei denn, das Unternehmen übt die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit aus und ordnet die Erträge und Aufwendungen aus der Verbindlichkeit in Anwendung von Paragraph 65 der Kategorie „Betrieb“ zu).
- B67** Ein Unternehmen kann Erträge und Aufwendungen aus einem Geschäftsvorfall, der nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhaltet, mehr als einer Kategorie zuordnen. So könnte beispielsweise der Erwerb von Dienstleistungen im Rahmen eines auf eine Fremdwährung lautenden Geschäftsvorfalles, für den ein verlängertes Zahlungsziel ausgehandelt wurde, in einem Aufwand für den Erwerb der Dienstleistungen, der der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet wird (siehe Paragraph B55 (a)), und in Zinsaufwendungen, die der Kategorie „Finanzierung“ zugeordnet werden (siehe Paragraph B54 (a)), resultieren. In solchen Fällen hat ein Unternehmen vorbehaltlich des Paragraphen B68 nach eigenem Ermessen zu bestimmen, ob sich die Umrechnungsdifferenz auf den der Kategorie „Finanzierung“ zugeordneten Betrag bezieht – und ihn dieser Kategorie zuzuordnen – oder ob er sich auf den einer anderen Kategorie zugeordneten Betrag bezieht – und ihn dieser Kategorie zuzuordnen. Ein Unternehmen darf eine Umrechnungsdifferenz, die sich aus einer Schuld aus einem Geschäftsvorfall ergibt, welcher nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhaltet, nicht verschiedenen Kategorien zuordnen. Wenn ein Unternehmen nach eigenem Ermessen bestimmt, wie die Umrechnungsdifferenzen zuzuordnen sind, ist es nicht verpflichtet, die Umrechnungsdifferenzen in Bezug auf alle diese Schulden derselben Kategorie zuzuordnen. Ein Unternehmen hat jedoch Umrechnungsdifferenzen, die sich auf ähnliche Schulden beziehen, derselben Kategorie zuzuordnen.
- B68** Würde die Anwendung der Vorschriften der Paragraphen B65 und B67 zu einem unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand führen, hat ein Unternehmen die betreffenden Umrechnungsdifferenzen stattdessen der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen. Ein Unternehmen hat für jeden Posten, der zu Umrechnungsdifferenzen führt, zu beurteilen, ob die Zuordnung der Umrechnungsdifferenzen in der in den Paragraphen B65 und B67 beschriebenen Weise zu einem unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand führen würde. Die Beurteilung richtet sich nach den mit den einzelnen Posten verbundenen Fakten und Umständen. Beziehen sich dieselben Sachverhalte und Umstände auf mehrere Posten, könnte ein Unternehmen auf jeden dieser Posten dieselbe Beurteilung anwenden.
- B69** In Anwendung von Paragraph 28 von IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationenländern* kann ein Unternehmen den Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten zusammen mit anderen mit der Nettoposition der monetären Posten in Beziehung gesetzten Ertrags- und Aufwandsposten, wie Zinserträge und -aufwendungen und Umrechnungsdifferenzen, darstellen. Stellt das Unternehmen den Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten nicht zusammen mit den damit in Beziehung gesetzten Erträgen und Aufwendungen dar, hat es den Gewinn oder Verlust der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.

Zuordnung von Gewinnen und Verlusten aus Derivaten und designierten Sicherungsinstrumenten

- B70** Nach Paragraph 47 hat ein Unternehmen Erträge und Aufwendungen den verschiedenen Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung zuzuordnen. Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 47 hat ein Unternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung die Gewinne und Verluste aus einem Finanzinstrument, das nach IFRS 9 als Sicherungsinstrument designiert ist, derselben Kategorie zuzuordnen wie die Erträge und

example, an entity shall classify in the operating category any income or expenses recognised in the statement of profit or loss on the transfer of property from the scope of IAS 16 to investment property in the scope of IAS 40.

Groups of assets and liabilities

Paragraphs B60–B62 set out requirements for income and expenses from an asset or liability from its derecognition, classification and subsequent measurement while held for sale, or from its change in use. A transaction or other event might result in these outcomes for a group of assets (or a group of assets and liabilities) that generated income and expenses that an entity classified in different categories immediately before the transaction or other event. An entity shall classify income or expenses from such a transaction or other event:

B63

- (a) in the investing category if, other than any income tax assets, all the assets in the group generated income and expenses that the entity classified in the investing category immediately before the transaction or other event; and
- (b) in the operating category otherwise.

For example, an entity classifies:

B64

- (a) in the operating category—gains and losses on the disposal of a consolidated subsidiary, if the subsidiary included assets that generated income and expenses that the entity classified in the operating category immediately before the disposal. The gains and losses include the reclassification from equity to profit or loss of foreign exchange differences required by paragraph 48 of IAS 21.
- (b) in the operating category—an impairment loss arising on the classification of a disposal group as held for sale by the entity applying IFRS 5, if the disposal group included assets that generated income and expenses that the entity classified in the operating category immediately before its classification as held for sale.
- (c) in the investing category—gains and losses on disposal of a consolidated subsidiary, if the only assets of the subsidiary were investment property that the consolidated reporting entity did not invest in as a main business activity and related income tax assets. The gains and losses include the reclassification from equity to profit or loss of foreign exchange differences required by paragraph 48 of IAS 21.

Classification of foreign exchange differences and the gain or loss on the net monetary position

To apply paragraph 47, an entity shall classify foreign exchange differences included in the statement of profit or loss applying IAS 21 in the same category as the income and expenses from the items that gave rise to the foreign exchange differences, unless doing so would involve undue cost or effort (see paragraph B68).

B65

For example, an entity classifies foreign exchange differences on:

B66

- (a) a receivable described in paragraph B48 (b) denominated in a foreign currency, in the same category as the income and expenses from that asset—that is, in the operating category; and
- (b) a debt instrument that is a liability described in paragraph B51 (a) denominated in a foreign currency, in the same category as the income and expenses on that liability—that is, in the financing category (unless the entity provides financing to customers as a main business activity and classifies the income and expenses from the liability in the operating category applying paragraph 65).

An entity might classify in more than one category income and expenses from a transaction that does not involve only the raising of finance. For example, the purchase of services in a transaction denominated in a foreign currency and negotiated on extended credit terms could give rise to an expense for the purchase of the services classified in the operating category (see paragraph B55 (a)) and interest expenses classified in the financing category (see paragraph B54 (a)). In such cases, subject to paragraph B68, an entity shall use its judgement to determine whether the foreign exchange difference relates to the amount classified in the financing category—and classify it in that category—or whether it relates to the amount classified in another category—and classify it in that category. An entity shall not allocate between categories a foreign exchange difference arising on a liability from a transaction that does not involve only the raising of finance. In making its judgements about how to classify the foreign exchange differences, an entity need not classify in the same category the foreign exchange differences on all such liabilities. However, an entity shall classify in the same category foreign exchange differences on similar liabilities.

B67

If applying the requirements in paragraphs B65 and B67 would involve undue cost or effort, an entity shall instead classify the affected foreign exchange differences in the operating category. An entity shall assess whether classifying foreign exchange differences as described in paragraphs B65 and B67 involves undue cost or effort for each item that gives rise to foreign exchange differences. The assessment is specific to the facts and circumstances related to each item. If the same facts and circumstances relate to a number of items, an entity could apply the same assessment to each of the items.

B68

Applying paragraph 28 of IAS 29 *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*, an entity might present the gain or loss on the net monetary position with other income and expense items associated with the net monetary position, such as interest income and expenses and foreign exchange differences. If the entity does not present the gain or loss on the net monetary position with the associated income and expenses, it shall classify the gain or loss in the operating category.

B69

Classification of gains and losses on derivatives and designated hedging instruments

Paragraph 47 requires an entity to classify income and expenses in categories in the statement of profit or loss. To apply paragraph 47, an entity shall classify gains and losses included in the statement of profit or loss on a financial instrument designated as a hedging instrument applying IFRS 9 in the same category as the income and expenses affected by the risks the financial instrument is used to manage. However,

B70

Aufwendungen, die von den Risiken, zu deren Steuerung das Finanzinstrument verwendet wird, betroffen sind. Würde dies jedoch den Bruttoausweis von Gewinnen und Verlusten erfordern, hat ein Unternehmen alle diese Gewinne und Verluste der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen (siehe Paragraphen B74–B75).

- B71** Ein Unternehmen hat Gewinne und Verluste aus einer nicht designierten Komponente eines designierten Sicherungsinstruments derselben Kategorie zuzuordnen wie Gewinne und Verluste aus der designierten Komponente. Ein Unternehmen hat die unwirksamen Teile eines Gewinns oder Verlusts derselben Kategorie zuzuordnen wie die wirksamen Teile.
- B72** Ein Unternehmen hat die Vorschriften des Paragraphen B70 auch auf Gewinne und Verluste aus einem Derivat anzuwenden, das nicht nach IFRS 9 als Sicherungsinstrument designiert ist, aber zur Steuerung ermittelter Risiken verwendet wird. Würde dies jedoch den Bruttoausweis von Gewinnen oder Verlusten erfordern (siehe Paragraphen B74–B75) oder zu einem unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand führen, hat das Unternehmen stattdessen alle Gewinne und Verluste aus dem Derivat der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.
- B73** Ein Unternehmen hat Gewinne und Verluste aus einem Derivat, das nicht zur Steuerung ermittelter Risiken verwendet wird, wie folgt zuzuordnen:
- (a) der Kategorie „Finanzierung“, wenn sich das Derivat auf einen Geschäftsvorfall bezieht, der lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhaltet (z. B. eine erworbene Kaufoption, die das emittierende Unternehmen berechtigt, einen festen Betrag einer Fremdwährung gegen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu tauschen), es sei denn, das Unternehmen übt die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit aus und ordnet die Gewinne und Verluste in Anwendung von Paragraph B59 der Kategorie „Betrieb“ zu, und
 - (b) der Kategorie „Betrieb“, wenn die Bedingungen unter a) nicht erfüllt sind.
- B74** Die Paragraphen B70 und B72 verbieten den Bruttoausweis von Gewinnen und Verlusten aus Finanzinstrumenten, die als Sicherungsinstrumente designiert sind, und aus Derivaten, die nicht als Sicherungsinstrumente designiert sind. Der Bruttoausweis von Gewinnen und Verlusten kann sich aus Situationen ergeben, in denen
- (a) ein Unternehmen solche Finanzinstrumente verwendet, um die Risiken einer Gruppe von Geschäften mit gegenläufigen Risikopositionen zu steuern (siehe Paragraph 6.6.1 von IFRS 9 zu den Kriterien, die eine Gruppe von Geschäften erfüllen muss, um als gesichertes Grundgeschäft infrage zu kommen), und
 - (b) die gesteuerten Risiken sich auf Einzelposten in mehr als einer Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung auswirken.
- B75** Ein Unternehmen kann beispielsweise ein Derivat verwenden, um das Netto-Währungsrisiko sowohl in Bezug auf Erlöse (der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet) als auch in Bezug auf Zinsaufwendungen (der Kategorie „Finanzierung“ zugeordnet) zu steuern. In solchen Fällen werden die Umrechnungsdifferenzen aus den Erlösen mit den Umrechnungsdifferenzen aus den Zinsaufwendungen und den Gewinnen oder Verlusten aus dem Derivat ausgeglichen. Das Unternehmen ordnet Umrechnungsdifferenzen aus Erlösen jedoch einer anderen Kategorie zu als Umrechnungsdifferenzen aus Zinsaufwendungen. Um den Gewinn oder Verlust aus dem Derivat in jeder Kategorie darzustellen, müsste ein Unternehmen in jeder Kategorie einen Gewinn oder Verlust darstellen, der größer ist als der, der sich aus dem Derivat ergeben hat. In Anwendung der Paragraphen B70–B73 darf ein Unternehmen keinen solchen Bruttoausweis der Gewinne oder Verluste vornehmen, sondern hat jeden Gewinn oder Verlust aus dem Derivat der Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.
- B76** Die Vorschriften der Paragraphen B70–B75 legen lediglich fest, wie Erträge und Aufwendungen den verschiedenen Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung zuzuordnen sind. Sie schreiben weder vor, in welchen Einzelposten (bzw. welche Einzelposten) diese Erträge und Aufwendungen aufzunehmen sind, noch haben sie Vorrang vor den Vorschriften anderer IFRS-Rechnungslegungsstandards.

Posten, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben sind

- B77** Ein Unternehmen kann verpflichtet sein, einen in Paragraph 75 angeführten oder in einem anderen IFRS-Rechnungslegungsstandard angegebenen Einzelposten in mehr als einer der in Paragraph 47 angeführten Kategorien darzustellen. Beispielsweise kann ein Unternehmen, das die Investition in Vermögenswerte bzw. die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden nicht als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, verpflichtet sein, den in Paragraph 75 (b) (ii) genannten Einzelposten der Wertminderungsaufwendungen, die gemäß Abschnitt 5.5 von IFRS 9 ermittelt werden, in folgenden Kategorien darzustellen:
- (a) in der Kategorie „Betrieb“ – sofern die Wertminderungsaufwendungen sich auf Forderungen aus Gütern und Dienstleistungen beziehen, wie in Paragraph B48 (b) beschrieben, und
 - (b) in der Kategorie „Investition“ – sofern die Wertminderungsaufwendungen sich auf finanzielle Vermögenswerte beziehen, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaften, wie in Paragraph B46 beschrieben.
- B78** Nach den Paragraphen 24 und 41 (c) hat ein Unternehmen zusätzliche Einzelposten in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen, wenn dies erforderlich ist, um eine nützliche strukturierte Zusammenfassung der Erträge und Aufwendungen des Unternehmens bereitzustellen. Ein Unternehmen nimmt die Feststellung, ob dies erforderlich ist, nach eigenem Ermessen vor (einschließlich der Feststellung, ob es erforderlich ist, die in Paragraph 75 angeführten Einzelposten aufzugliedern). Nach den Paragraphen 20 und 41 (d) hat ein Unternehmen Posten aufzugliedern, um im Anhang wesentliche Informationen anzugeben. Auch hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung des Unternehmens. Nach Paragraph 41 muss das Unternehmen zur Stützung seiner Ermessensentscheidungen beurteilen, ob die Posten gemeinsame Merkmale (ähnliche Merkmale) oder nicht gemeinsame Merkmale (nicht ähnliche Merkmale) aufweisen. Bei diesen Merkmalen kann es sich um folgende handeln:
- (a) Art (siehe Paragraph 80),
 - (b) Funktion (Rolle) im Rahmen der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens (siehe Paragraph 81),
 - (c) Persistenz (einschließlich der Häufigkeit des Ertrags- oder Aufwandspostens oder der Frage, ob es sich um einen wiederkehrenden oder um einen nicht wiederkehrenden Posten handelt),
 - (d) Bewertungsgrundlage,
 - (e) Bewertungsunsicherheit oder Unsicherheit hinsichtlich des Ergebnisses (oder andere mit einem Posten verbundene Risiken),
 - (f) Umfang,
 - (g) geografischer Standort oder regulatorische Rahmenbedingungen,
 - (h) steuerliche Auswirkungen (z. B. wenn für Ertrags- oder Aufwandsposten unterschiedliche Steuersätze gelten) und
 - (i) die Frage, ob die Erträge oder Aufwendungen sich aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses oder aus einer späteren Änderung der Schätzung im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall oder dem Ereignis ergeben.
- B79** Bei den Erträgen und Aufwendungen, deren Merkmale in einem Maße nicht ähnlich sein können, dass ihre Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung erforderlich ist oder ihre Angabe im Anhang mit Blick auf die Bereitstellung wesentlicher Informationen erforderlich ist, kann es sich um folgende handeln:

if doing so would require the grossing up of gains and losses, an entity shall classify all such gains and losses in the operating category (see paragraphs B74–B75).

An entity shall classify gains and losses on an undesignated component of a designated hedging instrument in the same category as gains and losses on the designated component. An entity shall classify ineffective portions of a gain or loss in the same category as the effective portions. **B71**

An entity shall also apply the requirements in paragraph B70 to gains and losses on a derivative that is not designated as a hedging instrument applying IFRS 9, but is used to manage identified risks. However, if doing so would require the grossing up of gains or losses (see paragraphs B74–B75) or involve undue cost or effort, the entity shall instead classify all gains and losses on the derivative in the operating category. **B72**

An entity shall classify gains and losses on a derivative that is not used to manage identified risks: **B73**

- (a) in the financing category, if the derivative relates to a transaction that involves only the raising of finance (for example, a purchased call option that allows the issuing entity to exchange a fixed amount of a foreign currency for a fixed number of the entity's equity instruments), unless the entity that provides financing to customers as a main business activity classifies the gains and losses in the operating category applying paragraph B59; and
- (b) in the operating category, if the conditions in (a) are not met.

Paragraphs B70 and B72 prohibit the grossing up of gains and losses on financial instruments designated as hedging instruments and derivatives not designated as hedging instruments. The grossing up of gains and losses might arise from situations in which: **B74**

- (a) an entity uses such financial instruments to manage the risks of a group of items with offsetting risk positions (see paragraph 6.6.1 of IFRS 9 for the criteria for a group of items to be an eligible hedged item); and
- (b) the risks managed affect line items in more than one category of the statement of profit or loss.

For example, an entity may use a derivative to manage both the net foreign currency risk on revenue (classified in the operating category) and interest expenses (classified in the financing category). In such cases, the foreign exchange differences on the revenue are offset by the foreign exchange differences on the interest expenses and the gains or losses on the derivative. However, the entity classifies the foreign exchange differences on the revenue in a different category from the foreign exchange differences on the interest expenses. To present the gain or loss on the derivative in each category, an entity would need to present in each category a larger gain or loss than occurred on the derivative. Applying the requirements in paragraphs B70–B73, an entity shall not gross up the gains or losses in this manner and instead shall classify any gain or loss on the derivative in the operating category. **B75**

The requirements in paragraphs B70–B75 specify only how to classify income and expenses into categories of the statement of profit or loss. They do not prescribe the line item (or line items) in which to include such income and expenses, nor do they override the requirements in other IFRS Accounting Standards. **B76**

Items to be presented in the statement of profit or loss or disclosed in the notes

An entity may be required to present a line item listed in paragraph 75, or specified in another IFRS Accounting Standard, in more than one of the categories listed in paragraph 47. For example, an entity that does not invest in assets or provide financing to customers as a main business activity may be required to present the line item specified in paragraph 75 (b) (ii) of impairment losses determined in accordance with Section 5.5 of IFRS 9 in: **B77**

- (a) the operating category—if it relates to receivables for goods and services as described in paragraph B48 (b); and
- (b) the investing category—if it relates to financial assets that generate a return individually and largely independently of the entity's other resources as described in paragraph B46.

Paragraphs 24 and 41 (c) require an entity to present additional line items in the statement of profit or loss if doing so is necessary to provide a useful structured summary of the entity's income and expenses. An entity uses its judgement to make this determination (including whether it is necessary to disaggregate the line items listed in paragraph 75). Paragraphs 20 and 41 (d) require an entity to disaggregate items to disclose material information in the notes. An entity also uses its judgement to make this determination. Paragraph 41 requires the entity to base its judgements on an assessment of whether the items have characteristics that are shared (similar characteristics) or characteristics that are not shared (dissimilar characteristics). Such characteristics include: **B78**

- (a) nature (see paragraph 80);
- (b) function (role) within the entity's business activities (see paragraph 81);
- (c) persistence (including the frequency of the item of income or expense or whether it is recurring or non-recurring);
- (d) measurement basis;
- (e) measurement uncertainty or outcome uncertainty (or other risks associated with an item);
- (f) size;
- (g) geographical location or regulatory environment;
- (h) tax effects (for example, if different tax rates apply to items of income or expense); and
- (i) whether the income or expenses arise on initial recognition of a transaction or event or from a subsequent change in estimate relating to the transaction or event.

Income and expenses that might have sufficiently dissimilar characteristics that presentation in the statement of profit or loss is necessary to provide a useful structured summary or disclosure in the notes is necessary to provide material information include: **B79**

- (a) Außerplanmäßige Abschreibung von Vorräten sowie Wertaufholungen dieser außerplanmäßigen Abschreibungen,
- (b) Wertminderungsaufwendungen für Sachanlagen sowie Wertaufholungen solcher Wertminderungsaufwendungen,
- (c) Erträge und Aufwendungen aus der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens und Auflösung etwaiger Rückstellungen für Umstrukturierungen,
- (d) Erträge und Aufwendungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
- (e) Erträge und Aufwendungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
- (f) Erträge und Aufwendungen aus der Beendigung von Rechtsstreitigkeiten,
- (g) Auflösungen von Rückstellungen und
- (h) nicht wiederkehrende Erträge und Aufwendungen, die nicht unter den Buchstaben (a) bis (g) angeführt sind.

Darstellung und Angabe von der Kategorie „Betrieb“ zugeordneten Aufwendungen

Verwendung der Merkmale „Art“ und „Funktion“

- B80** Bei der Bestimmung, wie die Merkmale „Art“ und „Funktion“ mit Blick auf die Bereitstellung der nach Paragraph 78 verlangten möglichst nützlichen strukturierten Zusammenfassung zu verwenden sind, hat ein Unternehmen zu prüfen,
- (a) welche Einzelposten die nützlichsten Informationen über die Hauptkomponenten oder -faktoren der Rentabilität des Unternehmens bieten. So könnten beispielsweise bei einem Einzelhandelsunternehmen die Umsatzkosten eine Hauptkomponente oder ein Hauptfaktor der Rentabilität sein. Die Darstellung eines Umsatzkosten-Einzelpostens könnte relevante Informationen darüber bereitstellen, ob die Erlöse aus dem Verkauf von Gütern das überschreiten, was für Einzelhändler hauptsächlich direkte Kosten sind, und mit welcher Marge. Es ist jedoch unwahrscheinlich, dass die Umsatzkosten relevante Informationen über die Hauptkomponenten oder -faktoren der Rentabilität liefern, wenn der Zusammenhang zwischen Erlösen und Kosten weniger unmittelbar ist. So könnten beispielsweise bei bestimmten Dienstleistungsunternehmen Informationen über die nach ihrer Art gegliederten Betriebsaufwendungen, wie z. B. Leistungen an Arbeitnehmer, für die Abschlussadressaten relevanter sein, da diese Aufwendungen die Hauptfaktoren der Rentabilität sind.
 - (b) welche Einzelposten die Art und Weise, wie die Geschäfte geführt werden und wie das Management intern Bericht erstattet, am besten wiedergeben. So könnte beispielsweise ein Produktionsunternehmen, das auf Basis von Hauptfunktionen geführt wird, die Aufwendungen für die Zwecke der internen Berichterstattung nach ihrer Funktion gliedern. Dahingegen könnte ein Unternehmen, das eine einzige vorrangige Funktion hat, wie etwa die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden, feststellen, dass Einzelposten, die Aufwendungen enthalten, die nach ihrer Art gegliedert sind, die nützlichsten Informationen für interne Berichtszwecke bereitstellen.
 - (c) was die Standardpraktiken der jeweiligen Branche vorsehen. Wenn die Aufwendungen von den Unternehmen einer Branche in ein und derselben Weise gegliedert werden, können die Abschlussadressaten die Aufwendungen der einzelnen Unternehmen der jeweiligen Branche leichter vergleichen.
 - (d) ob die Zuordnung bestimmter Aufwendungen zu Funktionen insoweit willkürlich wäre, als die dargestellten Einzelposten kein getreues Bild der Funktionen vermitteln würden. In solchen Fällen hat ein Unternehmen diese Aufwendungen nach ihrer Art zu gliedern.
- B81** In bestimmten Fällen könnte ein Unternehmen bei der Prüfung der in Paragraph B80 dargelegten Faktoren feststellen, dass die Gliederung und Darstellung bestimmter Aufwendungen nach ihrer Art und anderer Aufwendungen nach ihrer Funktion die nützlichste strukturierte Zusammenfassung bietet. Hierzu zwei Beispiele:
- (a) Die Faktoren in den Paragraphen B80 (a)–(b) könnten darauf hindeuten, dass die Gliederung und Darstellung der Aufwendungen nach ihrer Funktion die nützlichste strukturierte Zusammenfassung bietet, mit Ausnahme bestimmter Aufwendungen, bei denen die Zuordnung zu Funktionen willkürlich wäre (siehe Paragraph B80 (d)), und
 - (b) ein Unternehmen mit zwei verschiedenen Arten von Hauptgeschäftstätigkeit könnte bestimmte Aufwendungen nach ihrer Funktion und andere Aufwendungen nach ihrer Art gliedern und darstellen, um Informationen über die Hauptfaktoren seiner Rentabilität bereitzustellen.
- B82** Wenn ein Unternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmte Aufwendungen nach ihrer Art und andere Aufwendungen nach ihrer Funktion gliedert und darstellt, hat es die sich daraus ergebenden Einzelposten so zu bezeichnen, dass der Bezeichnung eindeutig zu entnehmen ist, welche Aufwendungen in den verschiedenen Einzelposten enthalten sind. Wenn beispielsweise ein Unternehmen bestimmte Leistungen an Arbeitnehmer in einen Funktions-Einzelposten und andere Leistungen an Arbeitnehmer in einen Art-Einzelposten aufnimmt, muss der Bezeichnung des Art-Einzelpostens eindeutig zu entnehmen sein, dass er nicht alle Leistungen an Arbeitnehmer enthält (z. B. „Leistungen an Arbeitnehmer mit Ausnahme derer, die in den Umsatzkosten enthalten sind“).
- B83** Nach Paragraph 30 hat ein Unternehmen Aufwendungen von einer Berichtsperiode zur nächsten stetig zu gliedern und darzustellen, es sei denn, Paragraph 30 (a) oder 30 (b) findet Anwendung. Wenn beispielsweise ein Unternehmen die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts in einer Berichtsperiode als Art-Einzelposten darstellt, hat es auch jede ähnliche Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts in Folgeperioden als Art-Einzelposten darzustellen, es sei denn, Paragraph 30 (a) oder 30 (b) findet Anwendung. Wenn es in einer Folgeperiode keine ähnliche Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts gibt, stellt die Tatsache, dass in dieser Folgeperiode ein Aufwand von null vorliegt, keine Änderung der Gliederung und Darstellung dar.
- B84** Ein Unternehmen stellt seine Aufwendungen entweder nach ihrer Art dar oder macht, in Anwendung von Paragraph 83, im Anhang Angaben zu bestimmten nach ihrer Art gegliederten Aufwendungen. Bei den dargestellten oder im Anhang angegebenen Beträgen braucht es sich nicht um die Beträge zu handeln, die in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst wurden. Sie können Beträge enthalten, die als Teil des Buchwerts eines Vermögenswerts erfasst wurden. Wenn ein Unternehmen
- (a) Beträge darstellt, bei denen es sich nicht um die Beträge handelt, die in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst wurden, stellt es auch einen zusätzlichen Einzelposten für die Änderung des Buchwerts der betroffenen Vermögenswerte dar. Beispielsweise könnte ein Unternehmen bei der Anwendung von Paragraph 39 von IAS 2 einen Einzelposten für eine Veränderung des Bestands an Fertigerzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen darstellen.
 - (b) nach Paragraph 83 (b) im Anhang Beträge angibt, bei denen es sich nicht um die in der Berichtsperiode als Aufwand erfassten Beträge handelt, hat das Unternehmen dies unter Nennung der betreffenden Vermögenswerte qualitativ zu erläutern.
- Aggregation der Betriebsaufwendungen
- B85** Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 78 hat ein Unternehmen zu bestimmen, welches Aggregationsniveau für Betriebsaufwendungen die nützlichste strukturierte Zusammenfassung bietet. Hierzu ein Beispiel: In einem Unternehmen werden verschiedene Verwaltungstätigkeiten ausgeführt (z. B. Personalmanagement, Informationstechnologie, Recht und Rechnungswesen). Mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung kann das Unternehmen die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Betriebsaufwendungen auf der Grundlage ihrer gemeinsamen Merkmale aggregieren – bei allen diesen Aufwendungen handelt es sich um Aufwendungen für Ressourcen, die im Rahmen von Verwaltungstätigkeiten verbraucht werden. Dementsprechend kann das Unternehmen sie in einem Einzelposten mit der Bezeichnung „Verwaltungsaufwendungen“ darstellen. Das Unternehmen kann ferner Aufwendungen für Ressourcen haben, die im Rahmen von

- (a) write-downs of inventories, as well as reversals of such write-downs;
- (b) impairment losses for property, plant and equipment, as well as reversals of such impairment losses;
- (c) income and expenses from restructurings of an entity's activities and reversals of any provisions for restructuring;
- (d) income and expenses from disposals of property, plant and equipment;
- (e) income and expenses from disposals of investments;
- (f) income and expenses from litigation settlements;
- (g) reversals of provisions; and
- (h) non-recurring income and expenses not included in (a)–(g).

Presentation and disclosure of expenses classified in the operating category

Use of characteristics of nature and function

In determining how to use the characteristics of nature and function to provide the most useful structured summary as required by paragraph 78, an entity shall consider:

B80

- (a) what line items provide the most useful information about the main components or drivers of the entity's profitability. For example, for a retail entity a main component or driver of profitability might be cost of sales. Presenting a cost of sales line item might provide relevant information about whether the revenue generated from the sale of goods covers what, for retailers, are mainly direct costs, and by what margin. However, cost of sales is unlikely to provide relevant information about the important components or drivers of profitability if the link between revenue and costs is less direct. For example, for some service entities, information about operating expenses classified by nature, such as employee benefits, might be more relevant to users of financial statements because these expenses are the main drivers of profitability.
- (b) what line items most closely represent the way the business is managed and how management reports internally. For example, a manufacturing entity managed on the basis of major functions might classify expenses by function for internal reporting purposes. In contrast, an entity that has a single predominant function, such as providing financing to customers, might determine that line items comprising expenses classified by nature provide the most useful information for internal reporting purposes.
- (c) what standard industry practice entails. If expenses are classified in the same way by entities in an industry, users of financial statements can more easily compare expenses between entities in the same industry.
- (d) whether the allocation of particular expenses to functions would be arbitrary to the extent that the line items presented would not provide a faithful representation of the functions. In such cases, an entity shall classify these expenses by nature.

In some cases, an entity considering the factors set out in paragraph B80 could determine that classifying and presenting some expenses by nature and other expenses by function provides the most useful structured summary. For example:

B81

- (a) the factors in paragraphs B80 (a)–(b) might indicate that classifying and presenting expenses by function provides the most useful structured summary, except for particular expenses for which the allocation to functions would be arbitrary (see paragraph B80 (d)); and
- (b) an entity having two different types of main business activities might classify and present some expenses by function and other expenses by nature to provide information about the main drivers of its profitability.

If an entity classifies and presents some expenses by nature and other expenses by function in the statement of profit or loss, it shall label the resulting line items in a way that clearly identifies what expenses are included in each line item. For example, if an entity includes some employee benefits in a function line item and other employee benefits in a nature line item, the label for the nature line item would clearly identify that it does not include all employee benefits (for example, 'employee benefits other than those included in cost of sales').

B82

Applying paragraph 30, an entity shall classify and present expenses consistently from one reporting period to the next unless paragraphs 30 (a) or 30 (b) apply. For example, if an entity presents impairment of goodwill as a nature line item in one reporting period, it shall also present any similar impairment of goodwill as a nature line item in subsequent reporting periods unless paragraphs 30 (a) or 30 (b) apply. If there is no similar impairment of goodwill in a subsequent period, the fact that there is an expense of nil in that subsequent period does not constitute a change in classification and presentation.

B83

An entity will either present expenses by nature, or applying paragraph 83, disclose some expenses by nature. The amounts presented or disclosed need not be the amounts recognised as an expense in the period. They could include amounts that have been recognised as part of the carrying amount of an asset. If an entity:

B84

- (a) presents amounts that are not the amounts recognised as an expense in the period, it will also present an additional line item for the change in the carrying amount of the affected assets. For example, applying paragraph 39 of IAS 2, an entity might present a line item for changes in inventories of finished goods and work in progress.
- (b) discloses, applying paragraph 83 (b), amounts that are not the amounts recognised as an expense in the period, the entity shall give a qualitative explanation of that fact, identifying the assets involved.

Aggregation of operating expenses

To apply paragraph 78, an entity shall consider what level of aggregation for operating expenses provides the most useful structured summary. For example, an entity might have various administrative activities (such as human resources, information technology, legal and accounting). To provide a useful structured summary, the entity might aggregate operating expenses relating to those activities based on their shared characteristic—all are expenses for resources consumed in administrative activities. Accordingly the entity might present them in a line item labelled as 'administrative expenses'. The entity might also have expenses for resources consumed in selling activities. These expenses have a dissimilar characteristic from the administrative expenses—selling expenses arise from resources consumed in selling activities and administrative expenses arise from resources consumed in administrative activities. These characteristics are sufficiently

B85

Verkaufstätigkeiten verbraucht werden. Diese Aufwendungen weisen gegenüber den Verwaltungsaufwendungen ein nicht ähnliches Merkmal auf – Verkaufsaufwendungen ergeben sich aus Ressourcen, die im Rahmen von Verkaufstätigkeiten verbraucht werden, und Verwaltungsaufwendungen ergeben sich aus Ressourcen, die im Rahmen von Verwaltungstätigkeiten verbraucht werden. Diese Merkmale sind in einem Maße nicht ähnlich, dass eine Aufgliederung – Darstellung in separaten Einzelposten für Verkaufsaufwendungen und Verwaltungsaufwendungen – erforderlich sein kann, um eine nützliche strukturierte Zusammenfassung der Aufwendungen des Unternehmens bereitzustellen.

Gesamtergebnisrechnung

Sonstiges Ergebnis

- B86** Einige IFRS-Rechnungslegungsstandards nennen Umstände, aufgrund derer bestimmte Posten nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung der aktuellen Berichtsperiode eingehen. IAS 8 behandelt zwei solcher Fälle: die Berichtigung von Fehlern und die Auswirkungen von Änderungen von Rechnungslegungsmethoden. Andere IFRS-Rechnungslegungsstandards verlangen oder gestatten, dass ein Unternehmen Bestandteile des sonstigen Ergebnisses, die im Sinne des *Rahmenkonzepts für die Rechnungslegung* als Erträge oder Aufwendungen zu definieren sind, bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts unberücksichtigt lässt (siehe Paragraph B87).
- B87** Anhang A enthält eine Definition des Begriffs „sonstiges Ergebnis“. Das sonstige Ergebnis setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:
- (a) Veränderungen der Neubewertungsrücklage (siehe IAS 16 und IAS 38),
 - (b) Neubewertungen von leistungsorientierten Versorgungsplänen (siehe IAS 19),
 - (c) Gewinne und Verluste aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21),
 - (d) Gewinne und Verluste aus Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert wurden,
 - (e) Gewinne und Verluste aus finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden,
 - (f) der effektive Teil der Gewinne und Verluste aus Sicherungsinstrumenten bei einer Absicherung von Zahlungsströmen und Gewinne und Verluste aus Sicherungsinstrumenten zur Absicherung von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert wurden (siehe Kapitel 6 von IFRS 9),
 - (g) bei bestimmten Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, der Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwerts, der auf Änderungen beim Ausfallrisiko der Verbindlichkeit zurückzuführen ist (siehe Paragraph 5.7.7 von IFRS 9),
 - (h) Wertänderungen des Zeitwerts von Optionen bei Trennung eines Optionskontrakts in inneren Wert und Zeitwert, wobei nur die Änderungen des inneren Werts als Sicherungsinstrument designiert sind (siehe Kapitel 6 von IFRS 9),
 - (i) Wertänderungen des Terminelements von Termingeschäften bei Trennung eines Termingeschäfts in Terminelement und Kassaelement, wobei nur die Änderungen des Kassaelements als Sicherungsinstrument designiert sind, sowie Wertänderungen des Fremdwährungs-Basispreads eines Finanzinstruments, wenn er aus der Designation dieses Finanzinstruments als Sicherungsinstrument ausgenommen ist (siehe Kapitel 6 von IFRS 9),
 - (j) versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen aus gezeichneten Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17, die von einer erfolgswirksamen Erfassung ausgeschlossen werden, wenn die Gesamtsumme der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen aufgliedert wird, um einen Betrag erfolgswirksam zu erfassen, der durch eine systematische Aufteilung unter Anwendung des Paragraphen 88(b) von IFRS 17 bestimmt wird, oder wenn unter Anwendung des Paragraphen 89 (b) von IFRS 17 ein Betrag bestimmt wird, mit dem Bewertungsinkonsistenzen mit den Finanzerträgen oder -aufwendungen aus den zugrunde liegenden Referenzwerten eliminiert werden, und
 - (k) versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen aus gehaltenen Rückversicherungsverträgen, die von einer erfolgswirksamen Erfassung ausgeschlossen werden, wenn die Gesamtsumme der versicherungs-technischen Finanzerträge oder -aufwendungen aus der Rückversicherung aufgliedert wird, um einen Betrag erfolgswirksam zu erfassen, der durch eine systematische Aufteilung unter Anwendung des Paragraphen 88 (b) von IFRS 17 bestimmt wird.
- B88** Umgliederungsbeträge entstehen beispielsweise beim Verkauf eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21) oder wenn abgesicherte erwartete Zahlungsströme sich auf den Gewinn oder Verlust auswirken (siehe Paragraph 6.5.11 (d) von IFRS 9 in Zusammenhang mit der Absicherung von Zahlungsströmen).
- B89** Nach Paragraph 90 hat ein Unternehmen Umgliederungsbeträge, die sich auf Bestandteile des sonstigen Ergebnisses beziehen, in der Gesamtergebnisrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben. Umgliederungsbeträge fallen bei Veränderungen der Neubewertungsrücklage, die gemäß IAS 16 oder IAS 38 erfasst werden, oder bei Neubewertungen leistungsorientierter Pläne, die gemäß IAS 19 erfasst werden, nicht an. Ein Unternehmen erfasst diese Bestandteile im sonstigen Ergebnis und gliedert sie in späteren Berichtsperioden nicht erfolgswirksam um. Ein Unternehmen kann Veränderungen der Neubewertungsrücklage in späteren Berichtsperioden bei Nutzung des Vermögenswerts oder bei seiner Ausbuchung in die Gewinnrücklagen umgliedern (siehe IAS 16 und IAS 38). Gemäß IFRS 9 entstehen keine Umgliederungsbeträge, wenn eine Absicherung von Zahlungsströmen oder die Bilanzierung des Zeitwerts einer Option (oder des Terminelements eines Termingeschäfts oder des Fremdwährungs-Basispreads eines Finanzinstruments) zu Beträgen führt, die ein Unternehmen aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen bzw. einer gesonderten Eigenkapitalkomponente ausbuucht und direkt in die erstmaligen Anschaffungskosten oder in den sonstigen Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit einbezieht. Ein Unternehmen ordnet diese Beträge direkt den Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zu.

Bilanz

Einstufung von Vermögenswerten und Schulden als kurz- oder langfristig

- B90** Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 96 gilt: Bietet ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus an, so vermittelt eine getrennte Untergliederung von kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz nützliche Informationen, indem Nettovermögenswerte, die sich fortlaufend als Betriebskapital umschlagen, von denen unterschieden werden, die langfristigen Tätigkeiten des Unternehmens dienen. Zugleich werden durch eine solche getrennte Untergliederung Vermögenswerte, die ein Unternehmen innerhalb des laufenden Geschäftszyklus zu realisieren erwartet, und Schulden, deren Erfüllung in derselben Periode fällig wird, herausgestellt.

dissimilar that disaggregation—presentation in separate line items for selling expenses and administrative expenses—might be necessary to provide a useful structured summary of the entity's expenses.

Statement presenting comprehensive income

Other comprehensive income

Some IFRS Accounting Standards specify circumstances when an entity includes particular items outside the statement of profit or loss in the current reporting period. IAS 8 specifies two such circumstances: the correction of errors and the effect of changes in accounting policies. Other IFRS Accounting Standards require or permit an entity to exclude from profit or loss components of other comprehensive income that meet the *Conceptual Framework for Financial Reporting's* definition of income or expenses (see paragraph B87).

B86

Appendix A defines 'other comprehensive income'. The components of other comprehensive income include:

B87

- (a) changes in revaluation surplus (see IAS 16 and IAS 38);
- (b) remeasurements of defined benefit plans (see IAS 19);
- (c) gains and losses arising from translating the financial statements of a foreign operation (see IAS 21);
- (d) gains and losses from investments in equity instruments designated at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5 of IFRS 9;
- (e) gains and losses on financial assets measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A of IFRS 9;
- (f) the effective portion of gains and losses on hedging instruments in a cash flow hedge and the gains and losses on hedging instruments that hedge investments in equity instruments designated at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5 of IFRS 9 (see Chapter 6 of IFRS 9);
- (g) for particular liabilities designated as at fair value through profit or loss, the amount of the change in fair value that is attributable to changes in the liability's credit risk (see paragraph 5.7.7 of IFRS 9);
- (h) changes in the value of the time value of options when separating the intrinsic value and time value of an option contract and designating as the hedging instrument only the changes in the intrinsic value (see Chapter 6 of IFRS 9);
- (i) changes in the value of the forward elements of forward contracts when separating the forward element and spot element of a forward contract and designating as the hedging instrument only the changes in the spot element, and changes in the value of the foreign currency basis spread of a financial instrument when excluding it from the designation of that financial instrument as the hedging instrument (see Chapter 6 of IFRS 9);
- (j) insurance finance income and expenses from contracts issued within the scope of IFRS 17 excluded from profit or loss when total insurance finance income or expenses is disaggregated to include in profit or loss an amount determined by a systematic allocation applying paragraph 88 (b) of IFRS 17, or by an amount that eliminates accounting mismatches with the finance income or expenses arising on the underlying items, applying paragraph 89 (b) of IFRS 17; and
- (k) finance income and expenses from reinsurance contracts held excluded from profit or loss when total reinsurance finance income or expenses is disaggregated to include in profit or loss an amount determined by a systematic allocation, applying paragraph 88 (b) of IFRS 17.

Reclassification adjustments arise, for example, on disposal of a foreign operation (see IAS 21) and when some hedged forecast cash flows affect profit or loss (see paragraph 6.5.11 (d) of IFRS 9 in relation to cash flow hedges).

B88

Paragraph 90 requires an entity to present in the statement presenting comprehensive income or disclose in the notes reclassification adjustments relating to components of other comprehensive income. Reclassification adjustments do not arise on changes in revaluation surplus recognised in accordance with IAS 16 or IAS 38 or on remeasurements of defined benefit plans recognised in accordance with IAS 19. An entity recognises these components in other comprehensive income and does not reclassify them to profit or loss in subsequent reporting periods. An entity may transfer changes in revaluation surplus to retained earnings in subsequent periods as the asset is used or when it is derecognised (see IAS 16 and IAS 38). In accordance with IFRS 9, reclassification adjustments do not arise if a cash flow hedge or the accounting for the time value of an option (or the forward element of a forward contract or the foreign currency basis spread of a financial instrument) results in amounts that an entity removes from the cash flow hedge reserve or a separate component of equity, respectively, and includes directly in the initial cost or other carrying amount of an asset or a liability. An entity transfers these amounts directly to assets or liabilities.

B89

Statement of financial position

Classification of assets and liabilities as current or non-current

In applying paragraph 96, when an entity supplies goods or services within a clearly identifiable operating cycle, separate classification of current and non-current assets and liabilities in the statement of financial position provides useful information by distinguishing the net assets that are continuously circulating as working capital from those used in the entity's long-term operations. Such separate classification also highlights assets that an entity expects to realise within the current operating cycle and liabilities that are due for settlement within the same period.

B90

- B91** Bei bestimmten Unternehmen, wie beispielsweise Finanzinstituten, bietet die Darstellung der Vermögens- und Schuldposten aufsteigend oder absteigend nach Liquidität eine nützlichere strukturierte Zusammenfassung als die Darstellung nach Fristigkeiten, da das Unternehmen keine Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus anbietet.
- B92** Bei der Anwendung von Paragraph 96 darf das Unternehmen einige Vermögenswerte und Schulden nach Fristigkeiten und andere nach Liquidität darstellen, wenn sich dadurch eine nützlichere strukturierte Zusammenfassung ergibt. Eine gemischte Darstellung ist möglicherweise dann angezeigt, wenn das Unternehmen in unterschiedlichen Geschäftsfeldern tätig ist.
- B93** Informationen über die erwarteten Realisierungszeitpunkte von Vermögenswerten und Schulden sind nützlich, um die Liquidität und Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens zu beurteilen. IFRS 7 verlangt die Angabe der Fälligkeitsanalyse sowohl für finanzielle Vermögenswerte als auch für finanzielle Verbindlichkeiten. Finanzielle Vermögenswerte enthalten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Forderungen, und finanzielle Verbindlichkeiten enthalten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten. Informationen über den erwarteten Zeitpunkt der Realisierung von nicht monetären Vermögenswerten, wie z. B. Vorräten, und über den erwarteten Zeitpunkt der Erfüllung von Schulden, wie z. B. Rückstellungen, sind ebenfalls nützlich, und zwar unabhängig davon, ob die Vermögenswerte und Schulden als langfristig oder kurzfristig eingestuft werden oder nicht. Beispielsweise gibt ein Unternehmen im Anhang den Buchwert der Vorräte an, die es nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu realisieren erwartet.

Kurzfristige Vermögenswerte

- B94** Nach Paragraph 100 ist ein Unternehmen verpflichtet, alle nicht als kurzfristig eingestuften Vermögenswerte als langfristig einzustufen. Dieser Standard verwendet den Begriff „langfristig“, um damit materielle, immaterielle und finanzielle Vermögenswerte mit langfristigem Charakter zu erfassen. Er untersagt nicht die Verwendung anderer Bezeichnungen, solange deren Bedeutung klar verständlich ist.
- B95** Der Geschäftszyklus eines Unternehmens ist der Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Realisierung in Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten. Ist der normale Geschäftszyklus eines Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen. Kurzfristige Vermögenswerte umfassen Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die als Teil des normalen Geschäftszyklus verkauft, verbraucht und realisiert werden, selbst wenn deren Realisierung nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird. Zu kurzfristigen Vermögenswerten gehören ferner Vermögenswerte, die vorwiegend zu Handelszwecken gehalten werden (als Beispiel hierfür seien einige finanzielle Vermögenswerte angeführt, die die Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ gemäß IFRS 9 erfüllen), sowie der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Vermögenswerte.

Kurzfristige Schulden

Normaler Geschäftszyklus (siehe Paragraph 101 (a))

- B96** Einige kurzfristige Schulden, wie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Abgrenzungsposten für personalbezogene Aufwendungen und andere Betriebsaufwendungen, bilden einen Teil des Betriebskapitals, das im normalen Geschäftszyklus eines Unternehmens verwendet wird. Solche Posten werden selbst dann als kurzfristige Schulden eingestuft, wenn sie später als zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag fällig werden. Für die Einstufung der Vermögenswerte und der Schulden des Unternehmens wird derselbe Geschäftszyklus herangezogen. Ist der normale Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen.

Primär zu Handelszwecken gehalten (siehe Paragraph 101 (b)) oder innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen (siehe Paragraph 101 (c))

- B97** Andere kurzfristige Schulden werden zwar nicht als Teil des normalen Geschäftszyklus erfüllt, sie sind aber innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen oder werden vorwiegend zu Handelszwecken gehalten. Hierzu gehören beispielsweise einige finanzielle Verbindlichkeiten, die die Definition des Begriffs „zu Handelszwecken gehalten“ in IFRS 9 erfüllen, Kontokorrentkredite, der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Verbindlichkeiten, Dividendenverbindlichkeiten, Ertragsteuern und sonstige Verbindlichkeiten, die nicht aus Lieferungen und Leistungen stammen. Finanzielle Verbindlichkeiten, die die langfristige Finanzierung sichern (und somit nicht zu dem im normalen Geschäftszyklus verwendeten Betriebskapital gehören) und die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen sind, gelten vorbehaltlich der Paragraphen B99–B103 als langfristige finanzielle Verbindlichkeiten.

- B98** Ein Unternehmen hat seine finanziellen Verbindlichkeiten als kurzfristig einzustufen, wenn sie innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfüllen sind; dies gilt selbst dann, wenn

- (a) die ursprüngliche Laufzeit einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst und
- (b) eine Vereinbarung zur langfristigen Refinanzierung bzw. Umschuldung der Zahlungsverpflichtungen nach dem Abschlussstichtag, jedoch vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung abgeschlossen wird.

Recht auf Verschiebung der Erfüllung um mindestens zwölf Monate (Paragraph 101 (d))

- B99** Das Recht eines Unternehmens, die Erfüllung einer Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben, muss Substanz haben und zum Abschlussstichtag bestehen (siehe Paragraphen B100–B103).

- B100** Das Recht eines Unternehmens, die Erfüllung einer Schuld aus einer Kreditvereinbarung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben, kann an die Voraussetzung geknüpft sein, dass das Unternehmen in dieser Kreditvereinbarung festgelegte Bedingungen (im Folgenden „Nebenbedingungen“) erfüllt. Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 101 (d)

- (a) haben solche Nebenbedingungen einen Einfluss darauf, ob dieses Recht – wie in den Paragraphen B102–B103 dargestellt – am Abschlussstichtag besteht, wenn das Unternehmen die Nebenbedingung am oder vor dem Abschlussstichtag erfüllen muss. Eine solche Nebenbedingung hat selbst dann einen Einfluss darauf, ob das Recht am Abschlussstichtag besteht, wenn die Einhaltung der Nebenbedingung erst nach dem Abschlussstichtag beurteilt wird (z. B. eine Nebenbedingung, die die Finanzlage des Unternehmens am Abschlussstichtag betrifft, deren Einhaltung aber erst nach dem Abschlussstichtag beurteilt wird).
- (b) haben solche Nebenbedingungen keinen Einfluss darauf, ob dieses Recht am Abschlussstichtag besteht, wenn das Unternehmen die Nebenbedingung erst nach dem Abschlussstichtag erfüllen muss (z. B. eine Nebenbedingung, die die Finanzlage des Unternehmens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag betrifft).

- B101** Hat ein Unternehmen am Abschlussstichtag das Recht, die Laufzeit einer Verpflichtung im Rahmen einer bestehenden Kreditvereinbarung für mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verlängern, so stuft es die Verpflichtung selbst dann als langfristig ein, wenn sie ansonsten innerhalb eines kürzeren Zeitraums fällig wäre. Verfügt das Unternehmen nicht über ein solches Recht, so berücksichtigt es die Möglichkeit einer Refinanzierung nicht und stuft die betreffende Verpflichtung als kurzfristig ein.

For some entities, such as financial institutions, a presentation of assets and liabilities in increasing or decreasing order of liquidity provides a more useful structured summary than a current/non-current presentation because the entity does not supply goods or services within a clearly identifiable operating cycle.	B91
In applying paragraph 96, an entity is permitted to present some of its assets and liabilities using a current/non-current classification and others in order of liquidity when doing so provides a more useful structured summary. The need for a mixed basis of presentation might arise when an entity has diverse operations.	B92
Information about expected dates of realisation of assets and liabilities is useful in assessing the liquidity and solvency of an entity. IFRS 7 requires disclosure of the maturity analysis of financial assets and financial liabilities. Financial assets include trade and other receivables, and financial liabilities include trade and other payables. Information on the expected date of recovery of non-monetary assets, such as inventories, and the expected date of settlement for liabilities, such as provisions, is also useful, whether assets and liabilities are classified as current or as non-current. For example, an entity discloses in the notes the amount of inventories that it expects to recover more than 12 months after the reporting period.	B93

Current assets

Paragraph 100 requires an entity to classify as non-current all assets not classified as current. This Standard uses the term 'non-current' to include tangible, intangible and financial assets of a long-term nature. It does not prohibit the use of alternative descriptions as long as the meaning is clear.	B94
The operating cycle of an entity is the time between the acquisition of assets for processing and their realisation in cash or cash equivalents. When an entity's normal operating cycle is not clearly identifiable, it is assumed to be 12 months. Current assets include assets (such as inventories and trade receivables) that are sold, consumed or realised as part of the normal operating cycle even when they are not expected to be realised within 12 months after the reporting period. Current assets also include assets held primarily for the purpose of trading (examples include some financial assets that meet the definition of held for trading in IFRS 9) and the current portion of non-current financial assets.	B95

Current liabilities

Normal operating cycle (see paragraph 101 (a))

Some current liabilities, such as trade payables and some accruals for employee and other operating costs, are part of the working capital used in an entity's normal operating cycle. An entity classifies such items as current liabilities even if they are due to be settled more than 12 months after the reporting period. The same normal operating cycle applies to the classification of the entity's assets and liabilities. When the entity's normal operating cycle is not clearly identifiable, it is assumed to be 12 months.	B96
---	------------

Held primarily for the purpose of trading (see paragraph 101 (b)) or due to be settled within 12 months (see paragraph 101 (c))

Other current liabilities are not settled as part of the normal operating cycle, but are due for settlement within 12 months after the reporting period or held primarily for the purpose of trading. Examples are some financial liabilities that meet the definition of held for trading in IFRS 9, bank overdrafts, and the current portion of non-current financial liabilities, dividends payable, income taxes and other non-trade payables. Financial liabilities that provide financing on a long-term basis (that is, are not part of the working capital used in the entity's normal operating cycle) and are not due for settlement within 12 months after the reporting period are non-current liabilities, subject to paragraphs B99–B103.	B97
---	------------

An entity classifies its financial liabilities as current when they are due to be settled within 12 months after the reporting period, even if:

(a) the original term was for a period longer than 12 months; and	B98
(b) an agreement to refinance, or to reschedule payments, on a long-term basis is completed after the reporting period and before the financial statements are authorised for issue.	

Right to defer settlement for at least 12 months (paragraph 101 (d))

An entity's right to defer settlement of a liability for at least 12 months after the reporting period must have substance and, as illustrated in paragraphs B100–B103, must exist at the end of the reporting period.	B99
--	------------

An entity's right to defer settlement of a liability arising from a loan arrangement for at least 12 months after the reporting period may be subject to the entity complying with conditions specified in that loan arrangement (hereafter referred to as 'covenants'). For the purposes of applying paragraph 101 (d), such covenants:

- | | |
|---|-------------|
| (a) affect whether that right exists at the end of the reporting period—as illustrated in paragraphs B102–B103—if an entity is required to comply with the covenant on or before the end of the reporting period. Such a covenant affects whether the right exists at the end of the reporting period even if compliance with the covenant is assessed only after the reporting period (for example, a covenant based on the entity's financial position at the end of the reporting period but assessed for compliance only after the reporting period). | B100 |
| (b) do not affect whether that right exists at the end of the reporting period if an entity is required to comply with the covenant only after the reporting period (for example, a covenant based on the entity's financial position six months after the end of the reporting period). | |

If an entity has the right, at the end of the reporting period, to roll over an obligation for at least 12 months after the reporting period under an existing loan facility, it classifies the obligation as non-current, even if it would otherwise be due within a shorter period. If the entity has no such right, the entity does not consider the potential to refinance the obligation and classifies the obligation as current.	B101
---	-------------

- B102** Wird eine Nebenbedingung einer langfristigen Kreditvereinbarung von einem Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag verletzt, sodass die Schuld jederzeit auf Anforderung fällig werden kann, so hat es die Schuld selbst dann als kurzfristig einzustufen, wenn der Kreditgeber nach dem Abschlussstichtag und vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung auf Zahlung aufgrund der Verletzung verzichtet hat. Die Schuld wird als kurzfristig eingestuft, weil das Unternehmen am Abschlussstichtag nicht das Recht hat, ihre Erfüllung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben.
- B103** Ein Unternehmen stuft die Schuld hingegen als langfristig ein, falls der Kreditgeber bis zum Abschlussstichtag eine Nachfrist von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag bewilligt, in der das Unternehmen die Verletzung beheben und der Kreditgeber keine sofortige Zahlung verlangen kann.
- B104** Keinen Einfluss auf die Einstufung einer Schuld hat die Wahrscheinlichkeit, mit der das Unternehmen von seinem Recht Gebrauch machen wird, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben. Erfüllt eine Schuld die in den Paragraphen 101–102 für eine Einstufung als langfristig genannten Kriterien, ist sie selbst dann als langfristig einzustufen, wenn das Management die Absicht hat oder erwartet, dass das Unternehmen die Schuld innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erfüllt, oder wenn das Unternehmen die Schuld zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung erfüllt. Allerdings muss das Unternehmen in jedem dieser Fälle Informationen zum Erfüllungszeitpunkt angeben, damit die Abschlussadressaten die Auswirkungen der Schuld auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens nachvollziehen können (siehe Paragraphen 6C (c) von IAS 8 und B105 (d)).
- B105** Wenn zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung die folgenden Ereignisse eintreten, sind diese als nicht berücksichtigungspflichtige Ereignisse gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* anzugeben:
- (a) langfristige Refinanzierung einer als kurzfristig eingestuften Schuld (siehe Paragraph B98),
 - (b) Abstellung einer Verletzung einer als kurzfristig eingestuften langfristigen Kreditvereinbarung (siehe Paragraph B102),
 - (c) Gewährung einer Nachfrist durch den Kreditgeber zur Abstellung der Verletzung einer als kurzfristig eingestuften langfristigen Kreditvereinbarung (siehe Paragraph B103) und
 - (d) Erfüllung einer als langfristig eingestuften Schuld (siehe Paragraph B104).
- B106** Bei der Anwendung der Paragraphen 101–102 und B96–B103 könnte ein Unternehmen Schulden aus Kreditvereinbarungen als langfristig einstufen, wenn das Recht des Unternehmens, die Erfüllung dieser Schulden zu verschieben, an die Voraussetzung geknüpft ist, dass es innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag Nebenbedingungen erfüllt (siehe Paragraph B100 (b)). In solchen Fällen hat ein Unternehmen Angaben im Anhang zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, das Risiko zu verstehen, dass die Schulden innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag rückzahlbar werden könnten, und u. a. Folgendes umfassen:
- (a) Angaben zu den Nebenbedingungen (einschließlich ihrer Art und des Zeitpunkts, zu dem sie vom Unternehmen erfüllt werden müssen) und den Buchwert der zugehörigen Schulden,
 - (b) gegebenenfalls Tatsachen und Umstände, die darauf hindeuten, dass das Unternehmen Schwierigkeiten mit der Erfüllung der Nebenbedingungen haben könnte – z. B. dass das Unternehmen während des Berichtszeitraums oder danach Maßnahmen getroffen hat, um eine potenzielle Verletzung zu vermeiden oder abzumildern. Zu solchen Tatsachen und Umständen könnte auch gehören, dass das Unternehmen die Nebenbedingungen nicht erfüllt hätte, wenn deren Einhaltung anhand der Situation des Unternehmens am Abschlussstichtag beurteilt worden wäre.
- Erfüllung (Paragraph 101 (a), 101 (c) und 101 (d))
- B107** Für die Zwecke der Einstufung einer Schuld als kurz- oder langfristig bezeichnet der Begriff „Erfüllung“ eine Übertragung an die Gegenpartei, die die Tilgung der Schuld zur Folge hat. Eine solche Übertragung könnte bestehen aus:
- (a) Zahlungsmitteln oder anderen wirtschaftlichen Ressourcen wie Gütern oder Dienstleistungen oder
 - (b) eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens, es sei denn, Paragraph B108 findet Anwendung.
- B108** Kann eine Schuld nach Wahl der Gegenpartei durch die Übertragung von eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden, bleibt die Einstufung der Schuld als kurz- oder langfristig hiervon unberührt, wenn das Unternehmen die Option in Anwendung von IAS 32 als Eigenkapitalinstrument einstuft und sie getrennt von der Schuld als Eigenkapitalkomponente eines zusammengesetzten Finanzinstruments erfasst.

Posten, die in der Bilanz darzustellen oder im Anhang anzugeben sind

- B109** Nach den Paragraphen 24 und 41 (c) hat ein Unternehmen zusätzliche Einzelposten in der Bilanz darzustellen, wenn dies erforderlich ist, um eine nützliche strukturierte Zusammenfassung von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital des Unternehmens bereitzustellen. Ein Unternehmen nimmt die Feststellung, ob dies erforderlich ist, nach eigenem Ermessen vor (einschließlich der Feststellung, ob es erforderlich ist, die in Paragraph 103 angeführten Einzelposten aufzugliedern). Nach Paragraph 41 muss das Unternehmen zur Stützung seiner Ermessensentscheidungen beurteilen, ob die Posten gemeinsame Merkmale (ähnliche Merkmale) oder nicht gemeinsame Merkmale (nicht ähnliche Merkmale) aufweisen. Bei zusätzlichen Einzelposten für Vermögenswerte und Schulden stützt das Unternehmen seine Ermessensentscheidungen auf eine Beurteilung von Art oder Funktion der Vermögenswerte oder Schulden. Die in den Paragraphen B110 (c)–(k) angeführten Merkmale können einem Unternehmen dabei helfen, die Art oder Funktion der Vermögenswerte und Schulden zu ermitteln.
- B110** Nach den Paragraphen 20 und 41 (d) hat ein Unternehmen Posten aufzugliedern, um im Anhang wesentliche Informationen anzugeben. Ein Unternehmen beurteilt zur Stützung seiner diesbezüglichen Ermessensentscheidung, ob die Posten gemeinsame Merkmale (ähnliche Merkmale) oder nicht gemeinsame Merkmale (nicht ähnliche Merkmale) aufweisen. Bei diesen Merkmalen kann es sich um folgende handeln:
- (a) Art,
 - (b) Funktion (Rolle) im Rahmen der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens,
 - (c) Laufzeit und Zeitpunkt der Realisierung oder Erfüllung (einschließlich der Frage, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld als kurz- oder langfristig eingestuft ist oder ob seine/ihre Realisierung oder Erfüllung zum Geschäftszyklus des Unternehmens gehört),
 - (d) Liquidität,
 - (e) Bewertungsgrundlage,
 - (f) Bewertungsunsicherheit oder Unsicherheit hinsichtlich des Ergebnisses (oder andere mit einem Posten verbundene Risiken),
 - (g) Umfang,
 - (h) geografischer Standort oder regulatorische Rahmenbedingungen,
 - (i) Art z. B. der Güter, Dienstleistungen oder Kunden,
 - (j) steuerliche Auswirkungen, z. B. wenn Vermögenswerte oder Schulden eine unterschiedliche steuerliche Basis haben, und
 - (k) Einschränkungen hinsichtlich der Nutzung eines Vermögenswerts oder der Übertragbarkeit einer Schuld.

When an entity breaches a covenant of a long-term loan arrangement on or before the end of the reporting period with the effect that the liability becomes payable on demand, it classifies the liability as current, even if the lender agreed, after the reporting period and before the authorisation of the financial statements for issue, not to demand payment as a consequence of the breach. The entity classifies the liability as current because, at the end of the reporting period, it does not have the right to defer its settlement for at least 12 months after that date.	B102
However, an entity classifies the liability as non-current if the lender agreed by the end of the reporting period to provide a period of grace ending at least 12 months after the reporting period, within which the entity can rectify the breach and during which the lender cannot demand immediate repayment.	B103
Classification of a liability is unaffected by the likelihood that the entity will exercise its right to defer settlement of the liability for at least 12 months after the reporting period. If a liability meets the criteria in paragraphs 101–102 for classification as non-current, it is classified as non-current even if management intends or expects the entity to settle the liability within 12 months after the reporting period, or even if the entity settles the liability between the end of the reporting period and the date the financial statements are authorised for issue. However, in either of those circumstances, the entity may need to disclose information about the timing of settlement to enable users of financial statements to understand the impact of the liability on the entity's financial position (see paragraphs 6C (c) of IAS 8 and B105 (d)).	B104
If the following events occur between the end of the reporting period and the date the financial statements are authorised for issue, those events are disclosed as non-adjusting events in accordance with IAS 10 <i>Events after the Reporting Period</i> :	B105
(a) refinancing on a long-term basis of a liability classified as current (see paragraph B98);	
(b) rectification of a breach of a long-term loan arrangement classified as current (see paragraph B102);	
(c) the granting by the lender of a period of grace to rectify a breach of a long-term loan arrangement classified as current (see paragraph B103); and	
(d) settlement of a liability classified as non-current (see paragraph B104).	
In applying paragraphs 101–102 and B96–B103 an entity might classify liabilities arising from loan arrangements as non-current when the entity's right to defer settlement of those liabilities is subject to the entity complying with covenants within 12 months after the reporting period (see paragraph B100 (b)). In such situations, the entity shall disclose information in the notes that enables users of financial statements to understand the risk that the liabilities could become repayable within 12 months after the reporting period, including:	B106
(a) information about the covenants (including the nature of the covenants and when the entity is required to comply with them) and the carrying amount of related liabilities.	
(b) facts and circumstances, if any, that indicate the entity may have difficulty complying with the covenants—for example, the entity having acted during or after the reporting period to avoid or mitigate a potential breach. Such facts and circumstances could also include the fact that the entity would not have complied with the covenants if they were to be assessed for compliance based on the entity's circumstances at the end of the reporting period.	
Settlement (paragraphs 101 (a), 101 (c) and 101 (d))	
For the purpose of classifying a liability as current or non-current, settlement refers to a transfer to the counterparty that results in the extinguishment of the liability. The transfer could be of:	B107
(a) cash or other economic resources—for example, goods or services; or	
(b) the entity's own equity instruments, unless paragraph B108 applies.	
Terms of a liability that could, at the option of the counterparty, result in its settlement by the transfer of the entity's own equity instruments do not affect its classification as current or non-current if, applying IAS 32, the entity classifies the option as an equity instrument, recognising it separately from the liability as an equity component of a compound financial instrument.	B108
Items to be presented in the statement of financial position or disclosed in the notes	
Paragraphs 24 and 41 (c) require an entity to present additional line items in the statement of financial position if doing so is necessary to provide a useful structured summary of the entity's assets, liabilities and equity. An entity uses its judgement to make this determination (including whether it is necessary to disaggregate the line items listed in paragraph 103). Paragraph 41 requires the entity to base its judgements on an assessment of whether the items have characteristics that are shared (similar characteristics) or characteristics that are not shared (dissimilar characteristics). For additional line items for assets and liabilities, an entity bases its judgements on an assessment of the nature or function of the assets or liabilities. The characteristics listed in paragraphs B110 (c)–(k) might assist an entity in identifying the nature or function of assets and liabilities.	B109
Paragraphs 20 and 41 (d) require an entity to disaggregate items to disclose material information in the notes. An entity uses its judgement to do this based on an assessment of whether the items have characteristics that are shared (similar characteristics) or characteristics that are not shared (dissimilar characteristics). Such characteristics include:	B110
(a) nature;	
(b) function (role) in the entity's business activities;	
(c) duration and timing of recovery or settlement (including whether an asset or liability is classified as current or non-current or whether its recovery or settlement forms part of the entity's operating cycle);	
(d) liquidity;	
(e) measurement basis;	
(f) measurement uncertainty or outcome uncertainty (or other risks associated with an item);	
(g) size;	
(h) geographical location or regulatory environment;	
(i) type, for example, the type of good, service or customer;	
(j) tax effects—for example, if assets or liabilities have different tax bases; and	
(k) restrictions on the use of an asset or on the transferability of a liability.	

- B111** Bei den Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapitalposten, deren Merkmale in einem Maße nicht ähnlich sein können, dass ihre Darstellung in der Bilanz mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung erforderlich ist oder ihre Angabe im Anhang mit Blick auf die Bereitstellung wesentlicher Informationen erforderlich ist, kann es sich um folgende handeln:
- (a) Sachanlagen, die gemäß IAS 16 in Gruppen aufgegliedert werden,
 - (b) Forderungen, die in Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen gegen nahestehende Unternehmen und Personen sowie in Vorauszahlungen und sonstige Beträge aufgegliedert werden,
 - (c) Vorräte, die in Anwendung von IAS 2 in Posten wie etwa Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse aufgegliedert werden,
 - (d) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die in Anwendung von IAS 7 aufgegliedert werden, um die Höhe der Verbindlichkeiten, die Teil von Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen sind, getrennt auszuweisen,
 - (e) Rückstellungen, die nach ihrer Art aufgegliedert werden, z. B. Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer, für Entsorgungsverpflichtungen oder für andere Posten, und
 - (f) Eigenkapital und Rücklagen, die in verschiedene Gruppen, wie beispielsweise eingezahltes Kapital, Agio und Rücklagen, aufgegliedert werden.

Anhangangaben

Struktur

- B112** Nach Paragraph 114 hat ein Unternehmen die Anhangangaben, soweit durchführbar, systematisch darzustellen. Zu einer systematischen Ordnung oder Gliederung der Anhangangaben gehört,
- (a) dass Tätigkeitsbereiche hervorgehoben werden, die nach Einschätzung des Unternehmens für das Verständnis seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage besonders wichtig sind, indem beispielsweise Informationen zu bestimmten Geschäftstätigkeiten zusammengefasst werden,
 - (b) dass Informationen über Posten, die in ähnlicher Weise bewertet werden, beispielsweise über zum beizulegenden Zeitwert bewertete Vermögenswerte, zusammengefasst werden, oder
 - (c) dass die Einzelposten in der Reihenfolge ausgewiesen werden, in der sie in der Ergebnisrechnung und der Bilanz angeführt sind, wie
 - (i) Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards (siehe Paragraph 6B von IAS 8),
 - (ii) wesentliche Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden (siehe Paragraph 27A von IAS 8),
 - (iii) ergänzende Informationen zu den in der Bilanz, der Ergebnisrechnung, der Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung dargestellten Posten in der Reihenfolge, in der jeder Abschlussbestandteil bereitgestellt und jeder Einzelposten dargestellt wird, und
 - (iv) sonstige Angaben, einschließlich:
 - (1) Eventualverbindlichkeiten (siehe IAS 37) und nicht angesetzte vertragliche Verpflichtungen und
 - (2) nichtfinanzielle Angaben, z. B. die Ziele und Methoden des Finanzrisikomanagements des Unternehmens (siehe IFRS 7).

Vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen

Bestimmung der vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen

- B113** Paragraph 117 enthält eine Definition des Begriffs *vom Management festgelegte Erfolgskennzahl*. Es ist denkbar, dass ein Unternehmen keine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl, eine einzige vom Management festgelegte Erfolgskennzahl oder mehrere vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen hat. Beispielsweise hat ein Unternehmen, das den Abschlussadressaten seine Ertragslage lediglich mittels der nach IFRS-Rechnungslegungsstandards in den primären Abschlussbestandteilen darzustellenden oder im Anhang anzugebenden Summen und Zwischensummen öffentlich mitteilt, keine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl.
- B114** Eine Kennzahl entspricht dann der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“, wenn sie den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt. Wenn beispielsweise eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die sich auf ein gemäß IFRS 8 angegebenes berichtspflichtiges Segment bezieht, keine Informationen über einen Aspekt der Ertragslage des Unternehmens insgesamt bereitstellt, entspricht diese Zwischensumme nicht der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“.
- B115** Mitunter kann jedoch eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die sich auf ein berichtspflichtiges Segment bezieht, Informationen über einen Aspekt der Ertragslage des Unternehmens insgesamt bereitstellen. Wenn beispielsweise ein berichtspflichtiges Segment eine einzige Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens enthält und in der Gewinn- und Verlustrechnung eine sich auf dieses Segment beziehende Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen dargestellt wird, deutet dies darauf hin, dass die Zwischensumme Informationen über einen Aspekt der Ertragslage des Unternehmens insgesamt bietet. In solchen Fällen entspricht eine sich auf dieses berichtspflichtige Segment beziehende Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“, wenn sie die übrigen Elemente dieser Definition erfüllt.
- Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen
- B116** Eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl ist eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen. Es folgen Beispiele für Kennzahlen, die keine vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen sind, da es sich nicht um Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen handelt:
- (a) Zwischensummen nur von Erträgen bzw. nur von Aufwendungen (z. B. eine eigenständige Kennzahl für angepasste Erlöse, die nicht Teil einer Zwischensumme ist, welche auch Aufwendungen umfasst),
 - (b) Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital oder Kombinationen dieser Elemente,
 - (c) Finanzkennzahlen (z. B. Ertrag aus Vermögenswerten) (siehe Paragraph B117),
 - (d) Kennzahlen für Liquidität oder Zahlungsströme (z. B. freie Zahlungsströme) oder
 - (e) nichtfinanzielle Kennzahlen.

- B117** Eine Finanzkennzahl ist keine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl, weil es sich nicht um eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen handelt. Eine Zwischensumme, bei der es sich um den Zähler oder Nenner einer Finanzkennzahl handelt, ist jedoch eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl, sofern die Zwischensumme der Definition einer solchen Erfolgskennzahl entsprechen würde, wenn sie nicht Teil einer Bruchzahl wäre. Dementsprechend hat ein Unternehmen die Angabepflichten der Paragraphen 121–125 auf einen solchen Zähler oder Nenner anzuwenden.

- Assets, liabilities and items of equity that might have sufficiently dissimilar characteristics that presentation in the statement of financial position is necessary to provide a useful structured summary or disclosure in the notes is necessary to provide material information include: **B111**
- (a) property, plant and equipment disaggregated into classes in accordance with IAS 16;
 - (b) receivables disaggregated into amounts receivable from trade customers, amounts receivable from related parties, prepayments and other amounts;
 - (c) inventories disaggregated, applying IAS 2, into items such as merchandise, production supplies, materials, work in progress and finished goods;
 - (d) trade payables disaggregated, applying IAS 7, to provide separately the amounts of those payables that are part of supplier finance arrangements;
 - (e) provisions disaggregated according to their nature, such as, provisions for employee benefits, decommissioning liabilities, or other items; and
 - (f) equity capital and reserves disaggregated into various classes, such as paid-in capital, share premium and reserves.

Notes

Structure

- Paragraph 114 requires an entity to present notes in a systematic manner, so far as is practicable. Examples of systematic ordering or grouping of the notes include: **B112**
- (a) giving prominence to the areas of its activities that an entity considers to be most important to an understanding of its financial performance and financial position, such as grouping together information about particular business activities;
 - (b) grouping together information about items measured similarly such as assets measured at fair value; or
 - (c) following the order of the line items in the statement(s) of financial performance and the statement of financial position, such as:
 - (i) statement of compliance with IFRS Accounting Standards (see paragraph 6B of IAS 8);
 - (ii) material accounting policy information (see paragraph 27A of IAS 8);
 - (iii) supporting information for items presented in the statement of financial position, the statement(s) of financial performance, the statement of changes in equity and the statement of cash flows, in the order in which each statement is provided and each line item is presented; and
 - (iv) other disclosures, including:
 - (1) contingent liabilities (see IAS 37) and unrecognised contractual commitments; and
 - (2) non-financial disclosures—for example an entity's financial risk management objectives and policies (see IFRS 7).

Management-defined performance measures

Identification of management-defined performance measures

- Paragraph 117 defines management-defined performance measures. An entity might have no management-defined performance measures, one management-defined performance measure or more than one. For example, an entity that publicly communicates its financial performance to users of financial statements using only totals and subtotals required to be presented or disclosed by IFRS Accounting Standards does not have a management-defined performance measure. **B113**

- To meet the definition of a management-defined performance measure, the measure must communicate to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole. For example, if a subtotal of income and expenses that relates to a reportable segment disclosed in accordance with IFRS 8 does not provide information about an aspect of the financial performance of the entity as a whole, that subtotal cannot meet the definition of a management-defined performance measure. **B114**

- However, sometimes a subtotal of income and expenses that relates to a reportable segment could provide information about an aspect of the financial performance of the entity as a whole. For example, if a reportable segment contains a single main business activity of the entity and a subtotal of income and expenses relating to that segment is presented in the statement of profit or loss, that would indicate that the subtotal provides information about an aspect of the financial performance of the entity as a whole. In such cases, a subtotal of income and expenses related to that reportable segment would meet the definition of a management-defined performance measure if it met the other parts of the definition of a management-defined performance measure. **B115**

Subtotals of income and expenses

- A management-defined performance measure is a subtotal of income and expenses. Examples of measures that are not management-defined performance measures because they are not subtotals of income and expenses include: **B116**
- (a) subtotals of only income or only expenses (for example, a stand-alone measure of adjusted revenue that is not part of a subtotal that also includes expenses);
 - (b) assets, liabilities, equity or combinations of these elements;
 - (c) financial ratios (for example, return on assets) (see paragraph B117);
 - (d) measures of liquidity or cash flows (for example, free cash flow); or
 - (e) non-financial performance measures.

- A financial ratio is not a management-defined performance measure because it is not a subtotal of income and expenses. However, a subtotal that is the numerator or denominator in a financial ratio is a management-defined performance measure if the subtotal would meet the definition of a management-defined performance measure if it were not part of a ratio. Accordingly, an entity shall apply the disclosure requirements in paragraphs 121–125 to such a numerator or denominator. **B117**

B118 Eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“ in Paragraph 117 entspricht, ist unabhängig davon, ob sie in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt ist oder nicht, eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl.

Öffentliche Kommunikation

B119 Eine Zwischensumme entspricht nur dann der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“, wenn ein Unternehmen sie in seiner öffentlichen Kommunikation außerhalb seines Abschlusses verwendet. Der Begriff „öffentliche Kommunikation“ beinhaltet Lageberichte, Pressemitteilungen und Präsentationen für Investoren. Für die Zwecke der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“ umfasst der Begriff „öffentliche Kommunikation“ keine mündlichen Mitteilungen, schriftlichen Wiedergaben mündlicher Mitteilungen und Beiträge in den sozialen Medien.

B120 Vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen beziehen sich auf dieselbe Berichtsperiode wie der Abschluss. Eine Zwischensumme,
(a) die sich auf einen Zwischenabschluss, aber nicht auf einen Jahresabschluss bezieht, kann nur in dem Zwischenabschluss eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl bilden, und
(b) die sich auf einen Jahresabschluss, aber nicht auf einen Zwischenabschluss bezieht, kann nur in dem Jahresabschluss eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl bilden.

B121 Bei der Ermittlung der vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen für die Berichtsperiode darf ein Unternehmen nur die sich auf die Berichtsperiode beziehende öffentliche Kommunikation berücksichtigen, es sei denn, es veröffentlicht die betreffenden Elemente seiner öffentlichen Kommunikation im Rahmen seiner Finanzberichterstattung regelmäßig nach dem Tag der Veröffentlichung seines Abschlusses. Ist dies der Fall, hat ein Unternehmen die sich auf die vorangegangene Berichtsperiode beziehende öffentliche Kommunikation zu berücksichtigen, um vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen für die laufende Berichtsperiode zu bestimmen.

B122 Eine Kennzahl, die in der sich auf die vorangegangene Berichtsperiode beziehenden öffentlichen Kommunikation verwendet wird, braucht jedoch für die aktuelle Berichtsperiode nicht als vom Management festgelegte Erfolgskennzahl bestimmt zu werden, wenn es Hinweise darauf gibt, dass sie nicht in die zu veröffentlichende, sich auf die aktuelle Berichtsperiode beziehende öffentliche Kommunikation eingehen wird. Ist eine solche Kennzahl in der vorangegangenen Berichtsperiode als vom Management festgelegte Erfolgskennzahl angegeben worden und wird sie für die aktuelle Berichtsperiode nicht als solche bestimmt, so stellt dies eine Änderung oder Beendigung der Verwendung einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl dar, für die die Angabepflichten nach Paragraph 124 gelten.

Dem Bruttogewinn ähnliche Zwischensummen

B123 Nach Paragraph 118 (a) sind dem Bruttogewinn ähnliche Zwischensummen keine vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen. Eine Zwischensumme ist dem Bruttogewinn ähnlich, wenn sie die Differenz zwischen einer Art von Umsatzerlösen und den unmittelbar damit verbundenen Aufwendungen darstellt, die bei der Erzielung dieser Umsatzerlöse anfallen. Es folgen einige Beispiele:

- (a) Netto-Zinserträge,
- (b) Netto-Erträge aus Gebühren und Provisionen,
- (c) versicherungstechnisches Ergebnis,
- (d) Netto-Finanzergebnis (Anlageerträge abzüglich versicherungstechnischer Finanzerträge und -aufwendungen) und
- (e) Netto-Mieterträge.

Vermutung der Vermittlung der Sicht des Managements

B124 Nach Paragraph 119 ist davon auszugehen, dass eine Zwischensumme von Erträgen und Aufwendungen, die ein Unternehmen in seiner öffentlichen Kommunikation außerhalb seines Abschlusses verwendet, den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt. Ein Unternehmen kann diese Vermutung gemäß Paragraph 120 widerlegen, wenn es über angemessene und belastbare Informationen verfügt, die belegen, dass

- (a) die Zwischensumme den Abschlussadressaten nicht die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt (siehe Paragraphen B125–B128) und
- (b) das Unternehmen die Zwischensumme in seiner öffentlichen Kommunikation aus einem Grund verwendet, bei dem es sich nicht um die Vermittlung der Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt handelt (siehe Paragraph B129).

B125 Beispiele für angemessene und belastbare Informationen, die belegen, dass eine Zwischensumme den Abschlussadressaten nicht die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt, sind:

- (a) Ein Unternehmen gibt die Zwischensumme an, ohne sie hervorzuheben (siehe Paragraph B126), und
- (b) das Management verwendet die Zwischensumme nicht intern zur Beurteilung oder Überwachung der Ertragslage des Unternehmens (siehe Paragraphen B127–B128).

B126 Die Frage, ob ein Unternehmen eine Zwischensumme angibt, ohne sie hervorzuheben, ist eine Ermessensfrage, deren Beantwortung von einer Reihe von Faktoren abhängt, zum Beispiel

- (a) vom Umfang der Bezugnahmen auf die Zwischensumme – wenige Bezugnahmen deuten darauf hin, dass die Zwischensumme nicht hervorgehoben wird, zahlreiche Bezugnahmen deuten auf eine Hervorhebung hin, und
- (b) vom Inhalt der Kommentare oder Analysen, die die Zwischensumme betreffen oder sich auf sie stützen, zum Beispiel
 - (i) deutet eine Beschreibung der Zwischensumme als Information, die nicht die Sicht des Managements vermittelt und die lediglich auf häufige Anfragen einiger Abschlussadressaten hin bereitgestellt wird, darauf hin, dass die Zwischensumme nicht hervorgehoben wird,
 - (ii) deutet die Verwendung der Zwischensumme zum Beleg von Analysen und Kommentaren hinsichtlich der Ertragslage des Unternehmens und zur Erläuterung der Gründe für Änderungen der Zwischensumme von Berichtsperiode zu Berichtsperiode darauf hin, dass die Zwischensumme hervorgehoben wird, und
 - (iii) deutet ein Vergleich der Zwischensumme mit den Zwischensummen von Wettbewerbern oder branchenspezifischen Benchmarks darauf hin, dass die Zwischensumme hervorgehoben wird.

B127 Verwendet das Management eine Zwischensumme, um einen Aspekt der Ertragslage des Unternehmens insgesamt zu beurteilen oder zu überwachen, so zeigt dies, dass die Zwischensumme die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt. Verwendet das Management jedoch eine Zwischensumme intern, aber nicht in der öffentlichen Kommunikation des Unternehmens, so entspricht die Zwischensumme nicht der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“.

B128 Es ist denkbar, dass ein Unternehmen eine in seiner öffentlichen Kommunikation enthaltene Zwischensumme anpasst, damit das Management sie intern verwenden kann, um die Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen oder zu überwachen. In solchen Fällen hat das Unternehmen nach

A subtotal of income and expenses that meets the definition of a management-defined performance measure in paragraph 117 is a management-defined performance measure whether or not it is presented in the statement of profit or loss. **B118**

Public communications

A subtotal meets the definition of a management-defined performance measure only if an entity uses it in public communications outside its financial statements. Public communications include management commentary, press releases and investor presentations. For the purpose of defining management-defined performance measures, public communications exclude oral communications, written transcripts of oral communications and social media posts. **B119**

Management-defined performance measures relate to the same reporting period as the financial statements. Specifically, a subtotal: **B120**

- (a) relating to interim financial statements but not to the annual financial statements can only be a management-defined performance measure in the interim financial statements; and
- (b) relating to annual financial statements but not to interim financial statements can only be a management-defined performance measure in the annual financial statements.

An entity shall consider only public communications related to the reporting period to identify management-defined performance measures for the reporting period, unless as part of its financial reporting process it routinely issues such public communications after the date of issue of its financial statements. If that is the case, an entity shall consider public communications related to the previous reporting period to identify management-defined performance measures for the current reporting period. **B121**

However, a measure used in the public communications related to the previous reporting period is not required to be identified as a management-defined performance measure for the current reporting period if there is evidence that indicates it will not be included in the public communications to be issued relating to the current reporting period. If such a measure had been disclosed as a management-defined performance measure in the previous reporting period and is not identified as such for the current reporting period, that would be a change to, or a cessation of, a management-defined performance measure to which the disclosure requirements in paragraph 124 apply. **B122**

Subtotals similar to gross profit

In accordance with paragraph 118 (a), subtotals similar to gross profit are not management-defined performance measures. A subtotal is similar to gross profit when it depicts the difference between a type of revenue and directly related expenses incurred in generating that revenue. Examples include: **B123**

- (a) net interest income;
- (b) net fee and commission income;
- (c) insurance service result;
- (d) net financial result (investment income minus insurance finance income and expenses); and
- (e) net rental income.

Presumption about communicating management's view

Paragraph 119 states that a subtotal of income and expenses used in public communications outside its financial statements is presumed to communicate to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole. Applying paragraph 120, an entity is permitted to rebut that presumption if it has reasonable and supportable information available that demonstrates that: **B124**

- (a) the subtotal does not communicate to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole (see paragraphs B125–B128); and
- (b) the entity has a reason for using the subtotal in its public communications other than communicating management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole (see paragraph B129).

Examples of reasonable and supportable information that demonstrate that a subtotal does not communicate to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of an entity as a whole are: **B125**

- (a) an entity communicating the subtotal without prominence (see paragraph B126); and
- (b) management not using the subtotal internally to assess or monitor the entity's financial performance (see paragraphs B127–B128).

Whether an entity communicates a subtotal without prominence is a matter of judgement based on a number of factors, for example: **B126**

- (a) the extent of references to the subtotal—few references indicate a lack of prominence, numerous references indicate prominence; and
- (b) the content of commentary or analysis about or relying on the subtotal, for example:
 - (i) a description of the subtotal as information that does not communicate management's view and that is provided only in response to frequent requests from some users of financial statements indicates a lack of prominence;
 - (ii) use of the subtotal to support management analysis and commentary on the entity's financial performance and to provide explanations of the reasons for changes in the subtotal from period to period indicates prominence; and
 - (iii) a comparison of the subtotal to competitors' subtotals or industry benchmarks indicates prominence.

Management's use of a subtotal to assess or monitor an aspect of the financial performance of the entity as a whole demonstrates that the subtotal communicates management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole. However, if management uses a subtotal internally but not in an entity's public communications, the subtotal does not meet the definition of a management-defined performance measure. **B127**

An entity might adjust a subtotal communicated in its public communications for use internally by management to assess or monitor the entity's financial performance. In such cases, the entity shall use its judgement to assess whether the subtotal it uses internally is sufficiently **B128**

eigenem Ermessen zu beurteilen, ob die von ihm intern verwendete Zwischensumme der Zwischensumme, die es in seiner öffentlichen Kommunikation verwendet, in einem Maße ähnlich ist, dass Paragraph B127 Anwendung findet. Je ähnlicher die Zwischensummen sind, desto wahrscheinlicher ist es, dass die in der öffentlichen Kommunikation des Unternehmens verwendete Zwischensumme den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt.

B129 Es folgen Beispiele für Fälle, in denen angemessene und belastbare Informationen belegen, dass ein Unternehmen eine Zwischensumme in seiner öffentlichen Kommunikation aus einem Grund verwendet, bei dem es sich nicht darum handelt, den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt zu vermitteln:

- (a) Die Zwischensumme ist in einem Element der öffentlichen Kommunikation per Gesetz oder anderen Vorschriften vorgeschrieben,
- (b) die Zwischensumme gibt den Erfolg im Zusammenhang mit Abschlüssen an, die nach einem anderen Rechnungslegungsrahmen als den IFRS-Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurden,
- (c) die Zwischensumme wird in der öffentlichen Kommunikation verwendet, um einem Ersuchen einer externen Partei nachzukommen, oder
- (d) die Zwischensumme wird in der öffentlichen Kommunikation zur Vermittlung anderer Informationen als der Ertragslage verwendet.

B130 Paragraph 120 gilt für eine Zwischensumme und nicht für einzelne Ertrags- und Aufwandsposten, aus denen sich die Zwischensumme zusammensetzt. Dementsprechend kann ein Unternehmen nicht auf der Grundlage von Informationen, die belegen, dass ein einzelner (oder mehrere) Ertrags- oder Aufwandsposten der Zwischensumme nicht die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt darstellt, geltend machen, dass eine Zwischensumme eine solche Sicht nicht vermittelt.

B131 Es ist denkbar, dass ein Unternehmen die Art der Verwendung einer Zwischensumme, um den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt zu vermitteln, ändert. Infolgedessen könnte eine Zwischensumme zu einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl werden oder keine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl mehr sein. Die Feststellung, ob eine Kennzahl, die ursprünglich nicht als vom Management festgelegte Erfolgskennzahl festgelegt wurde, zu einer solchen Kennzahl geworden ist oder ob eine Kennzahl, die zuvor als vom Management festgelegte Erfolgskennzahl festgelegt wurde, keine solche mehr ist, erfordert eine Ermessensausübung. Beispielsweise könnte ein Unternehmen seitens einer Regulierungsbehörde der Verpflichtung unterliegen, eine bestimmte Zwischensumme anzugeben, die bei ihrer erstmaligen Verwendung nicht die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermittelt. Im Laufe der Zeit könnte der Prozess der Erstellung der Zwischensumme das Management dazu veranlassen, die Kennzahl intern zu verwenden, um die Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen und zu überwachen oder die Kommentare und Erläuterungen in der öffentlichen Kommunikation über die regulatorischen Anforderungen hinaus auszuweiten, sodass die Kennzahl der Definition des Begriffs „vom Management festgelegte Erfolgskennzahl“ entspricht.

Angaben zu den vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen

Einige Anhangangabe für Angaben über vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen

B132 Nach Paragraph 122 hat ein Unternehmen alle nach den Paragraphen 121–125 verlangten Angaben über die vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen in eine einzige Anhangangabe aufzunehmen. Macht ein Unternehmen in dieser Anhangangabe weitere Angaben, so hat es die Angaben in der Anhangangabe so zu bezeichnen, dass die nach den Paragraphen 121–125 verlangten Angaben klar von den anderen Angaben unterschieden werden.

B133 Wendet ein Unternehmen beispielsweise IFRS 8 an und enthalten die Angaben zu den berichtspflichtigen Segmenten eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl, so kann das Unternehmen die verlangten Angaben über diese Erfolgskennzahl in derselben Anhangangabe machen wie die übrigen Angaben zu den berichtspflichtigen Segmenten, sofern das Unternehmen

- (a) entweder in diese Anhangangabe die nach den Paragraphen 121–125 verlangten Angaben für alle seine vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen aufnimmt, und, um die Anforderungen des Paragraphen B132 zu erfüllen, die Angaben in der Anhangangabe in einer Weise bezeichnet, dass die nach den Paragraphen 121–125 verlangten Angaben klar von den nach IFRS 8 verlangten Angaben unterschieden werden, oder
- (b) eine gesonderte Anhangangabe bereitstellt, die die Angaben enthält, die für alle seine vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen erforderlich sind, einschließlich der Erfolgskennzahlen, zu denen das Unternehmen in den Angaben zu den berichtspflichtigen Segmenten Angaben macht.

Klare und verständliche Bezeichnung und Beschreibung

B134 Nach Paragraph 123 hat ein Unternehmen seine vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen klar und verständlich in einer für die Abschlussadressaten nicht irreführenden Weise zu bezeichnen und zu beschreiben. Für eine solche Beschreibung hat ein Unternehmen Angaben zu machen, denen die Abschlussadressaten entnehmen können, welche Ertrags- oder Aufwandsposten in die Zwischensumme einbezogen bzw. nicht einbezogen wurden. Daher hat ein Unternehmen

- (a) die Kennzahl so zu bezeichnen und zu beschreiben, dass ein getreues Bild ihrer Merkmale gemäß Paragraph 43 vermittelt wird (siehe Paragraph B135), und
- (b) Informationen zu den vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen bereitzustellen, d. h.,
 - (i) wenn das Unternehmen die Kennzahl auf andere Weise berechnet als durch Anwendung der Rechnungslegungsmethoden, die es für die Posten der Ergebnisrechnung verwendet hat, hat das Unternehmen diesen Umstand anzugeben und die Berechnungen zu beschreiben, die es für die Kennzahl vorgenommen hat, und
 - (ii) wenn zudem die Berechnung der Kennzahl von den nach den IFRS-Rechnungslegungsstandards vorgeschriebenen oder gestatteten erlaubten Rechnungslegungsmethoden abweicht, so hat das Unternehmen diesen zusätzlichen Umstand anzugeben und erforderlichenfalls die Bedeutung der von ihm verwendeten Begriffe zu erläutern (siehe Paragraph B135 (b)).

B135 Um die Kennzahl so zu bezeichnen und zu beschreiben, dass ein getreues Bild der Merkmale vermittelt wird, hat ein Unternehmen

- (a) die Kennzahl so zu bezeichnen, dass die Merkmale der Zwischensumme dargestellt werden (indem z. B. die Bezeichnung „Betriebsergebnis vor nicht wiederkehrenden Aufwendungen“ nur für eine Zwischensumme verwendet wird, bei der die vom Unternehmen als nicht wiederkehrend ermittelten Aufwendungen nicht in das Betriebsergebnis eingehen), und
- (b) die Bedeutung der von ihm in seinen Beschreibungen verwendeten Begriffe, die erforderlich sind, um den vermittelten Aspekt der Ertragslage zu verstehen, zu erläutern (z. B. durch eine Erläuterung, wie das Unternehmen den Begriff „nicht wiederkehrende Aufwendungen“ definiert).

Überleitungsrechnung auf die am ehesten vergleichbare Gesamt- oder Zwischensumme

B136 Nach Paragraph 123 (c) hat ein Unternehmen eine Überleitungsrechnung von jeder vom Management festgelegten Erfolgskennzahl auf die am ehesten vergleichbare Zwischensumme, die in Paragraph 118 angeführt ist, bzw. zu einer Summe oder Zwischensumme, deren Darstellung oder Angabe von IFRS-Rechnungslegungsstandards ausdrücklich verlangt wird, vorzulegen. Beispielsweise hat ein Unternehmen, das im Anhang

similar to the subtotal it uses in its public communications so that paragraph B127 applies. The more similar the subtotals are, the more likely it is that the subtotal used in the entity's public communications communicates to users of financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole.

Examples of reasonable and supportable information that demonstrates an entity has a reason for using a subtotal in its public communications other than to communicate to users of its financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole are that the subtotal:

B129

- (a) is required in a public communication by law or regulation;
- (b) communicates performance related to financial statements prepared in accordance with an accounting framework other than IFRS Accounting Standards;
- (c) is used in a public communication to satisfy a request from an external party; or
- (d) is used in a public communication for the purpose of communicating information other than financial performance.

Paragraph 120 applies to a subtotal and not to individual items of income and expense that comprise the subtotal. Accordingly, an entity cannot assert that a subtotal does not communicate management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole based on information that demonstrates that an individual item (or items) of income or expense within the subtotal does not represent such a view.

B130

An entity might change its use of a subtotal to communicate to users of its financial statements management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole. As a result a subtotal might become, or cease to be, a management-defined performance measure. Judgement is required to identify whether a measure not originally identified as a management-defined performance measure has become one, or whether a measure previously identified as a management-defined performance measure has ceased to be one. For example, an entity might be required by a regulator to report a particular subtotal that, when first used, does not communicate management's view of an aspect of the financial performance of the entity as a whole. Over time the process of producing the subtotal might lead to management using the measure internally to assess and monitor the entity's financial performance or expanding the commentary and explanations in public communications beyond the regulatory requirements, with the result that the measure meets the definition of a management-defined performance measure.

B131

Disclosure of management-defined performance measures

Single note for information about management-defined performance measures

Paragraph 122 requires an entity to include in a single note all information about management-defined performance measures required by paragraphs 121–125. If an entity also discloses other information in that note, the information in the note shall be labelled in a way that clearly distinguishes the information required by paragraphs 121–125 from the other information.

B132

For example, if an entity applies IFRS 8 and the reportable segment information includes a management-defined performance measure, the entity may disclose the required information about the management-defined performance measure in the same note as other reportable segment information, provided the entity either:

B133

- (a) includes in that note the information required by paragraphs 121–125 for all its management-defined performance measures and, to fulfil the requirements in paragraph B132, labels the information in the note in a way that clearly distinguishes the information required by paragraphs 121–125 from the information required by IFRS 8; or
- (b) provides a separate note that includes the information required for all its management-defined performance measures, including those for which the entity includes information in the reportable segment information.

A clear and understandable manner

Paragraph 123 requires an entity to label and describe its management-defined performance measures in a clear and understandable manner that does not mislead users of financial statements. To provide such a description, an entity shall disclose information that enables a user of financial statements to understand the items of income or expense included and excluded from the subtotal. Therefore, an entity shall:

B134

- (a) label and describe the measure in a way that faithfully represents its characteristics in accordance with paragraph 43 (see paragraph B135); and
- (b) provide information specific to management-defined performance measures—that is:
 - (i) if the entity has calculated the measure other than by using the accounting policies it used for items in the statement(s) of financial performance, the entity shall state that fact and the calculations it has used for the measure; and
 - (ii) if, in addition, the calculation of the measure differs from accounting policies required or permitted by IFRS Accounting Standards, the entity shall state that additional fact and, if necessary, an explanation of the meaning of terms it uses (see paragraph B135(b)).

To label and describe the measure in a way that faithfully represents its characteristics, an entity shall:

B135

- (a) label the measure in a way that represents the characteristics of the subtotal (for example, using the label 'operating profit before non-recurring expenses' only for a subtotal that excludes from operating profit all expenses identified by the entity as non-recurring); and
- (b) explain the meaning of terms it uses in its descriptions that are necessary to understand the aspect of financial performance being communicated (for example, explaining how the entity defines 'non-recurring expenses').

Reconciliation to the most directly comparable total or subtotal

Paragraph 123 (c) requires an entity to reconcile each management-defined performance measure to the most directly comparable subtotal listed in paragraph 118 or total or subtotal specifically required to be presented or disclosed by IFRS Accounting Standards. For example, an entity that discloses in the notes a management-defined performance measure of adjusted operating profit or loss shall reconcile that

B136

eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl für ein angepasstes Betriebsergebnis angibt, eine Überleitungsrechnung von dieser Kennzahl auf das Betriebsergebnis vorzulegen. Bei der Aggregation oder Aufgliederung der angegebenen Überleitungsposten hat ein Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 41–43 anzuwenden.

B137 Für jeden Überleitungsposten hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

- (a) den Betrag bzw. die Beträge, der bzw. die sich auf die einzelnen Einzelposten in der Ergebnisrechnung bezieht bzw. beziehen, und
- (b) eine Beschreibung der Art und Weise, wie der Posten berechnet wird und dazu beiträgt, dass die vom Management festgelegte Erfolgskennzahl nützliche Informationen liefert (siehe Paragraphen B138–B140), falls dies für die Bereitstellung der nach den Paragraphen 123 (a) und 123 (b) verlangten Informationen erforderlich ist.

B138 Die in Paragraph B137 (b) verlangte Beschreibung ist erforderlich, wenn es mehr als einen Überleitungsposten gibt und die einzelnen Posten nach einer unterschiedlichen Methode berechnet werden oder auf unterschiedliche Weise dazu beitragen, dass nützliche Informationen bereitgestellt werden. So könnte ein Unternehmen beispielsweise mehrere Aufwandsposten von einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl ausnehmen, einige, weil festgestellt wurde, dass sie außerhalb der Kontrolle des Managements liegen, und andere, weil festgestellt wurde, dass sie nicht wiederkehrender Art sind. In solchen Fällen ist anzugeben, welche Posten zu welcher Art von Anpassung geführt haben, um zu erläutern, auf welche Weise die vom Management festgelegte Erfolgskennzahl nützliche Informationen liefert.

B139 Eine einzige Erläuterung kann sich auf mehr als einen Posten oder auf alle Überleitungsposten zusammen beziehen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen auf der Grundlage einer unternehmensspezifischen Verwendung des Begriffs „nicht wiederkehrend“ mehrere Ertrags- oder Aufwandsposten von der Berechnung einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl ausnehmen. In einem solchen Fall kann eine einzige Erläuterung, die die für alle Überleitungsposten geltende Definition des Begriffs „nicht wiederkehrend“ durch das Unternehmen enthält, die Anforderung in Paragraph B137 (b) erfüllen.

B140 In Anwendung von Paragraph 123 (c) darf ein Unternehmen eine Überleitungsrechnung von einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl auf eine nicht in der Ergebnisrechnung dargestellte Summe oder Zwischensumme vorlegen. In solchen Fällen

- (a) hat ein Unternehmen eine Überleitungsrechnung von dieser Summe oder Zwischensumme auf die am ehesten vergleichbare Summe oder Zwischensumme, die in der Ergebnisrechnung dargestellt ist, vorzulegen, und
- (b) ist ein Unternehmen nicht verpflichtet, die nach den Paragraphen 123 (d) und 123 (e) verlangten Informationen für die unter (a) genannte Überleitungsrechnung anzugeben.

Angabe der ertragsteuerlichen Auswirkungen für jeden in der Überleitungsrechnung angegebenen Posten

B141 Nach Paragraph 123 (d) hat ein Unternehmen die ertragsteuerlichen Auswirkungen für jeden Posten anzugeben, der in der Überleitungsrechnung von einer vom Management festgelegten Erfolgskennzahl auf die am ehesten vergleichbare Zwischensumme, die in Paragraph 118 angeführt ist, oder auf eine Summe oder Zwischensumme, deren Darstellung oder Angabe in einem IFRS-Rechnungslegungsstandard ausdrücklich verlangt wird, angegeben ist. Zur Bestimmung der nach Paragraph 123 (d) verlangten ertragsteuerlichen Auswirkungen hat ein Unternehmen die ertragsteuerlichen Auswirkungen des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles (bzw. der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle) zu berechnen, und zwar

- (a) zu den gesetzlichen Steuersätzen, die auf den Geschäftsvorfall (die Geschäftsvorfälle) in der bzw. den betreffenden Steuergesetzgebung(en) anwendbar sind,
- (b) auf der Grundlage einer angemessenen anteiligen Zuordnung der tatsächlichen und latenten Steuern des Unternehmens in der bzw. den betreffenden Steuergesetzgebung(en) oder
- (c) unter Anwendung einer anderen Methode, mit der unter den gegebenen Umständen eine angemessenere Zuordnung erreicht wird.

B142 Wendet ein Unternehmen in Anwendung von Paragraph B141 mehr als eine Methode an, um die ertragsteuerlichen Auswirkungen von Überleitungsposten zu berechnen, so hat es anzugeben, wie es die steuerlichen Auswirkungen für die einzelnen Überleitungsposten ermittelt hat.

measure to operating profit or loss. In aggregating or disaggregating the reconciling items disclosed, an entity shall apply the requirements in paragraphs 41–43.

For each reconciling item, an entity shall disclose:

B137

- (a) the amount(s) related to each line item in the statement(s) of financial performance; and
- (b) a description of how the item is calculated and contributes to the management-defined performance measure providing useful information (see paragraphs B138–B140), if necessary to provide the information required by paragraphs 123 (a) and 123 (b).

The description required in paragraph B137 (b) is required if there is more than one reconciling item and each item is calculated using a different method or contributes to providing useful information in a different way. For example, an entity might exclude from a management-defined performance measure several items of expense, some because they were identified as outside management's control and others because they were identified as non-recurring. In such cases, disclosure of which items contributed to which type of adjustment would be required to explain how the management-defined performance measure provides useful information.

B138

A single explanation might apply to more than one item or might apply to all reconciling items collectively. For example, an entity might exclude several items of income or expense in calculating a management-defined performance measure based on an entity-specific application of 'non-recurring'. In such a case, a single explanation that includes the entity's definition of 'non-recurring' that applies to all reconciling items might satisfy the requirement in paragraph B137 (b).

B139

Applying paragraph 123 (c), an entity is permitted to reconcile a management-defined performance measure to a total or subtotal that is not presented in the statement(s) of financial performance. In such cases, an entity:

B140

- (a) shall reconcile that total or subtotal to the most directly comparable total or subtotal presented in the statement(s) of financial performance; and
- (b) is not required to disclose the information required by paragraphs 123 (d) and 123 (e) for the reconciliation in (a).

Income tax effect for each item disclosed in the reconciliation

An entity is required by paragraph 123 (d) to disclose the income tax effect for each item disclosed in the reconciliation between a management-defined performance measure and the most directly comparable subtotal listed in paragraph 118 or total or subtotal specifically required to be presented or disclosed by IFRS Accounting Standards. An entity shall determine the income tax effect required by paragraph 123 (d) by calculating the income tax effects of the underlying transaction(s):

B141

- (a) at the statutory tax rate(s) applicable to the transaction(s) in the tax jurisdiction(s) concerned;
- (b) based on a reasonable pro rata allocation of the current and deferred tax of the entity in the tax jurisdiction(s) concerned; or
- (c) by using another method that achieves a more appropriate allocation in the circumstances.

If, applying paragraph B141, an entity uses more than one method to calculate the income tax effects of reconciling items, it shall disclose how it determined the tax effects for each reconciling item.

B142

ANHANG C: Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS-Rechnungslegungsstandards.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- C1 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf eine frühere Periode an, hat es dies im Anhang anzugeben.

Übergangsvorschriften

- C2 Dieser Standard ist rückwirkend gemäß IAS 8 anzuwenden. Ein Unternehmen ist jedoch nicht verpflichtet, die in Paragraph 28 (f) von IAS 8 genannten quantitativen Angaben darzustellen.
- C3 Ein Unternehmen hat in seinem Abschluss für die Vergleichsperiode, die der Periode, in der dieser Standard erstmals angewendet wird, unmittelbar vorangeht, für jeden Einzelposten der Gewinn- und Verlustrechnung eine Überleitungsrechnung vorzulegen
- (a) von den gemäß diesem Standard dargestellten angepassten Beträgen auf die
 - (b) zuvor gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* dargestellten Beträge.
- C4 Wendet ein Unternehmen bei der Aufstellung von verkürzten Zwischenabschlüssen im ersten Jahr der Anwendung des vorliegenden Standards IAS 34 an, hat es in diesen verkürzten Zwischenabschlüssen, ungeachtet der Vorschriften in Paragraph 10 von IAS 34, jede Überschrift, die es bei der Anwendung des vorliegenden Standards zu verwenden beabsichtigt, und die in den Paragraphen 69–74 des vorliegenden Standards verlangten Zwischensummen darzustellen. Ein Unternehmen darf die Vorschriften in Paragraph 10 von IAS 34 nicht auf Überschriften und Zwischensummen in verkürzten Zwischenabschlüssen anwenden, bevor es seinen ersten nach dem vorliegenden Standard aufgestellten Abschluss veröffentlicht hat.
- C5 Wendet ein Unternehmen bei der Aufstellung von Zwischenabschlüssen im ersten Jahr der Anwendung des vorliegenden Standards IAS 34 an, hat es als Teil der in Paragraph 16A (a) von IAS 34 verlangten Informationen für jeden in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Einzelposten eine Überleitungsrechnung für die Vergleichs-perioden anzugeben, die der aktuellen Periode und der kumulierten aktuellen Periode unmittelbar vorangehen. Die Überleitungsrechnungen sind zu erstellen
- (a) von den angepassten Beträgen, die das Unternehmen gemäß den Rechnungslegungsmethoden nach dem vorliegenden Standard für die Vergleichsperiode und die kumulierte Vergleichsperiode darstellt, auf die
 - (b) Beträge, die das Unternehmen zuvor, gemäß den Rechnungslegungsmethoden nach IAS 1, für die Vergleichsperiode und die kumulierte Vergleichsperiode dargestellt hat.
- C6 Ein Unternehmen kann die in den Paragraphen C3 und C5 beschriebenen Überleitungsrechnungen für die aktuelle Periode oder frühere Vergleichsperioden angeben, ist dazu jedoch nicht verpflichtet.
- C7 Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des vorliegenden Standards kann ein Unternehmen, das Paragraph 18 von IAS 28 anwenden darf, seine Entscheidung hinsichtlich der Bewertung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen ändern und von der Equity-Methode zu einer erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nach IFRS 9 übergehen. Nimmt ein Unternehmen eine solche Änderung vor, hat es die Änderung rückwirkend gemäß IAS 8 anzuwenden. Ein Unternehmen, das Paragraph 11 von IAS 27 anwendet, hat in seinen Einzelabschlüssen dieselbe Änderung vorzunehmen.

Rücknahme von IAS 1

- C8 Dieser Standard ersetzt IAS 1.

APPENDIX C: Effective date and transition

This appendix is an integral part of the IFRS Accounting Standard.

Effective date

An entity shall apply this Standard for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2027. Earlier application is permitted. If an entity applies this Standard for an earlier period, it shall disclose that fact in the notes. C1

Transition

An entity shall apply this Standard retrospectively applying IAS 8. However, an entity is not required to present the quantitative information specified in paragraph 28 (f) of IAS 8. C2

In its annual financial statements an entity shall disclose, for the comparative period immediately preceding the period in which this Standard is first applied, a reconciliation for each line item in the statement of profit or loss between: C3

- (a) the restated amounts presented applying this Standard; and
- (b) the amounts previously presented applying IAS 1 *Presentation of Financial Statements*.

If an entity applies IAS 34 in preparing condensed interim financial statements in the first year of applying this Standard, the entity shall present in the condensed interim financial statements each heading it expects to use in applying the Standard and the subtotals required by paragraphs 69–74 of this Standard, despite the requirements in paragraph 10 of IAS 34. An entity shall not apply the requirements in paragraph 10 of IAS 34 for headings and subtotals in condensed interim financial statements until it has issued its first set of annual financial statements prepared in accordance with this Standard. C4

If an entity applies IAS 34 in preparing interim financial statements in the first year of applying this Standard, the entity shall, as part of the information required by paragraph 16A (a) of IAS 34, disclose reconciliations for each line item presented in the statement of profit or loss for the comparative periods immediately preceding the current and cumulative current periods. The reconciliations are required between: C5

- (a) the restated amounts presented applying the accounting policies for the comparative period and the cumulative comparative period when the entity applies this Standard; and
- (b) the amounts previously presented applying the accounting policies for the comparative period and cumulative comparative period when the entity applied IAS 1.

An entity is permitted, but not required, to disclose the reconciliations described in paragraphs C3 and C5 for the current period or earlier comparative periods. C6

At the date of initial application of this Standard, an entity eligible to apply paragraph 18 of IAS 28 is permitted to change its election for measuring an investment in an associate or joint venture from the equity method to fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9. If an entity makes such a change, the entity shall apply the change retrospectively applying IAS 8. An entity applying paragraph 11 of IAS 27 shall make the same change in its separate financial statements. C7

Withdrawal of IAS 1

This Standard supersedes IAS 1. C8